Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance

(ISCBF)

Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financières (MPCGF)

Promotion 5

(2010-2012)

Mémoire de fin d'études

DIAGNOSTIC DE LA GESTION BUDGETAIRE : CAS DE LA SONATEL

Présenté par :

OUEDRAOGO Yves-Léon W.

Dirigé par :

COMPAORE Marcel

Chef Département Audit et Contrôle de gestion

SONATEL

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- mon père OUEDRAOGO Maurice ; ce travail est le fruit de ses sacrifices, de son éducation, des conforts moral et matériel qu'il m'a apporté ;
- ma mère OUEDRAOGO Thérèse ; qui es pour moi un tout et un bijou auquel j'attache un précieux prix en vertu de toute son affection digne d'une mère résolue et acquise ;
- mes deux frères et à toutes les personnes proches ayant eu une influence positive dans ma vie.

REMERCIEMENTS

Les remerciements vont à l'endroit :

- du Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité et Finance, Monsieur YAZI Moussa et de l'ensemble du corps professoral du CESAG ;

- de Monsieur COMPAORE Marcel, chef du département Audit Interne à la SONABEL et également mon Directeur du mémoire pour la patience dont il a montré durant la rédaction dudit mémoire ;

- de tout le personnel de la SONABEL, pour l'excellent accueil qui m'a été réservé, en particulier Monsieur COMPAORE Marcel chef du département audit et contrôle de gestion ;

- de tous ceux qui, de près ou de loin, ont participé à la réalisation de ce mémoire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AFD	Agence Française pour le Développement
AOF	Afrique Occidentale Française
BBZ	Budget Base Zéro
BCB	Banque Commerciale du Burkina
BEI	Banque Européenne d'Investissement
BICIAB	Banque Internationale pour le commerce, l'Industrie et l'Agriculture du Burkina
BOAD	Banque Ouest Africaine de Développement
BT	Basse Tension
BT/DT	Basse Tension Double Tarif
CA	Conseil d'Administration
CCCE	Caisse Centrale de Coopération Economique
Cm	Consommation moyenne
Cs	Consommation spécifique
D	Département
DANIDA	Danish International Développement Agency
DBCG	Département Budget et Contrôle de Gestion
DC	Directeurs Centraux
DCE	Direction des Centres Extérieurs
DD	Direction de la Distribution
DDO	Distillate Diesel Oil
DEPE	Direction des Etudes, de la Planification et de l'Equipement
DFC	Direction Financière et Comptable
DG	Direction Générale / Directeur Générale
DPT	Direction de la Production et du Transport
DR	Directeur Régional
DRC	Direction Régionale du Centre
DRCE	Direction Régionale du Centre-Est
DRCO	Direction Régionale du Centre-Ouest
DRH	Direction des Ressources Humaines

DRN	Direction Régionale du Nord
DRO	Direction Régionale de l'Ouest
EL	Energie Livrée
EP	Energie Produite
EPIC	Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial
EV	Energie Vendue
FED	Fond Européen pour le Développement
GWH	Gigawattheure
HT	Haute Tension
KFW	Kreditanstalt Für Wiederaufbau
KV	Kilovolt
KWH	Kilowattheure
MT	Moyenne Tension
Mt	Montant
ONEA	Office Nationale de l'Eau et de l'Assainissement
PF	Prime Fixe
PSM	Puissance Souscrite Moyenne
PU	Prix Unitaire
RD	Redevance
Rd	rendement
Rp	rendement des groupes
Rr	rendement du réseau
SAFELEC	Société Africaine d'Electricité
SGBB	Société Générale de Banques au Burkina
SIG	Système d'Information de Gestion
SNE	Société Nationale des Eaux
SONABEL	Société Nationale d'électricité du Burkina
Tf	Tarif
TR	Travaux Remboursables
UBA	United Bank for Africa
UD	Usage Domestique

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

LISTES DES ANNEXES

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE

Gérer une entreprise c'est prévoir, organiser, commander, coordonner, contrôler disait Fayol. Prévoir, c'est à la fois évaluer l'avenir et le préparer, prévoir c'est déjà agir.

En économie d'entreprise, une prévision est appelée « budget ». La gestion repose sur la prévision : faire de la gestion budgétaire dans une entreprise, c'est faire de la gestion prévisionnelle. Gestion budgétaire et gestion prévisionnelle sont deux expressions synonymes.

Les budgets de l'entreprise ne doivent pas être confondus avec les budgets des administrations. Dans l'entreprise un budget est une prévision, alors que dans l'administration il est plutôt une allocation (une autorisation) de dépenses.

Les entreprises sont définies comme des systèmes ouverts adaptatifs dans leur complexité et parfaitement structurées. Elles se fondent sur l'aptitude des dirigeants à se doter de moyens de contrôles idoines pour assurer les différentes activités. Ces moyens de contrôle se rapportent à des actions stratégiques, d'exécution et de gestion. Les actions stratégiques sont gérées au sommet de la pyramide hiérarchique et déterminent les objectifs et les moyens nécessaires. Elles sont liées au management de l'entreprise et définissent les actions exécutées (action d'exécution) par les cellules de la hiérarchie et celles de gestion (variables d'action) accomplies au niveau des services centraux (directions ou départements).

Afin d'assurer une bonne coordination entre ces différentes actions, il est important de mettre en œuvre un système de contrôle capable de couvrir la gestion budgétaire. Ce système regroupe un certain nombre d'aspects dont quelques-uns sont liés à la planification, à l'élaboration budgétaire, à l'exécution et au suivi du budget.

En général, la plupart des sociétés ont des systèmes budgétaires mais, elles ne disposent pas toujours d'outils adéquats pour suivre efficacement leur évolution à partir des budgets.

Dans le contexte actuel, l'environnement de l'entreprise est beaucoup plus instable, non linéaire et par conséquent, le besoin de l'anticipation devient indispensable pour assurer la continuité de l'exploitation.

La Société Nationale d'électricité du Burkina (SONABEL), où nous avons effectué notre stage est confronté aux problèmes de maîtrise de son évolution, de difficultés dans l'approvisionnement de ses matières de base et de sa rentabilité dans un environnement complexe et changeant, marqué par une très forte croissance.

Les dirigeants de la SONABEL ont vite pris conscience de la nécessité de disposer d'outils adaptés du système d'information de gestion pour avoir une bonne visibilité sur le pilotage et l'appréciation réaliste pour l'atteinte des objectifs assignés à l'entreprise.

Ainsi, le suivi des réalisations budgétaires se présente comme un outil stratégique tant dans la recherche de maîtrise de son évolution que de compétitivité, d'efficience et de réactivité.

Différent outils de contrôle et de suivi budgétaire ont été mis en place depuis 1976. Cependant des difficultés majeures sont rencontrées dans la mise en œuvre et l'application de ces outils :

- l'imposition du budget à certains centres d'activité qui ne sont pas forcément les meilleurs possibles ;
- le rattachement des managers spécialisés dans les pratiques budgétaires à la Direction Financière et comptable ;
- la réalisation fréquente et permanente de dépassement budgétaire caractérisé par le volume de demande de rallonges et de transferts de crédits budgétaires ;
- l'absence d'instruments de mesure flexibles et fiables pour apprécier le pilotage de l'entreprise en situant l'entreprise dans son contexte ;

Afin de trouver une solution globale à toutes ces difficultés, les dirigeants de la SONABEL ont décidé de mettre en place une nouvelle pratique du suivi budgétaire à travers les réalisations budgétaires qui répondent au contexte spécifique du secteur d'exploitation et de distribution d'énergie électrique sans en inventer de nouveaux outils mais simplement en les adaptant aux objectifs.

Aussi, s'agit-il pour nous de nous interroger sur comment améliorer le système budgétaire de la SONABEL à travers les questions suivantes :

- comment le budget est-il perçu à la SONABEL?
- quelles sont les pratiques budgétaires de l'entité?
- ces pratiques sont-elles exécutées sur le terrain ?

Ce sont là, autant de préoccupations auxquelles nous tenterons de répondre dans cette étude à travers ce thème : « DIAGNOCTIC DE LA GESTION BUDGETAIRE : CAS DE LA SONABEL ».

L'objectif général de l'étude est d'appréhender l'efficacité de la gestion budgétaire d'une société de distribution d'énergie électrique telle que la SONABEL.

Ainsi, les objectifs spécifiques se présentent comme suit :

- faire le diagnostic du système de gestion budgétaire de la SONABEL en mettant en exergue ses avantages et ses inconvénients.
- faire des propositions de solutions d'amélioration du système existant.

Notre étude sera organisée en deux grandes parties :

- la première partie est axée essentiellement sur le volet théorique qui est basé sur la littérature existante de la gestion budgétaire. Elle comporte trois chapitres : l'élaboration et la mise en œuvre du contrôle budgétaire ; le contrôle budgétaire ; et le modèle d'analyse accompagné de la méthodologie utilisée.
- la seconde partie est réservée à une analyse des pratiques budgétaires actuelles mises en place par la SONABEL, faisant ressortir les forces et les faiblesses, qui donneront lieu à des propositions de recommandations.

Cette étude vise à améliorer notre connaissance théorique acquise et à la confronter à la pratique. Elle nous permettra de cerner les avantages et les inconvénients du système de la SONABEL et d'apporter notre contribution pour son amélioration.

Aussi espérons nous que cette étude puisse attirer l'attention des responsables de la SONABEL sur la nécessité de la révision du système existant.

De même, à travers cette étude, nous espérons mettre à la disposition du CESAG un document qui puisse servir de base de recherche en la matière pour les étudiants et chercheurs dans le cadre de leur prospection.

PARTIE 1 : FONDEMENT THEORIQUE

INTRODCUTION DE LA PREMIERE PARTIE :

Dans l'entreprise, plusieurs décisions prises par manque de planification, d'outils efficaces dérivant des applications budgétaires se sont avérées inappropriées. De ce fait, elles ralentissent sérieusement son développement ou du moins nuisent à sa rentabilité.

Dès lors, la gestion budgétaire est une nécessité absolue, car elle permet à la fois à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

L'établissement des prévisions financières, de ventes et d'opérations joue donc un rôle crucial dans la gestion de la croissance et l'évaluation de l'entreprise. Ainsi, les processus de développement prévisionnel et le contrôle budgétaire fournissent aux gestionnaires des outils efficaces pour la gestion saine d'une entreprise et la mesure de la performance de ses activités.

Toutefois, certains facteurs pénalisants tels que la perte de temps, le manque de précision, la surcharge de travail malgré l'efficacité des outils, la complexité dans l'exécution de certaines tâches peu significatives, etc., amèneraient les gestionnaires à repenser leur processus budgétaire.

Dans cette première partie, le cadre théorique des pratiques budgétaires sera exposé. Sur la base de revues littéraires l'élaboration du budget et son suivi seront mieux appréhendés. Il sera mis finalement en évidence le modèle d'analyse à appliquer à la SONABEL.

CHAPITRE I : ELABORATION ET EXECUTION DU BUDGET

L'objet de ce chapitre est de présenter l'élaboration des budgets. Après avoir défini le budget et la gestion budgétaire, nous mettrons en exergue leurs rôles et leurs objectifs. Ensuite nous présenterons le processus et les conditions d'une bonne gestion budgétaire.

1.1. Les aspects fondamentaux :

Depuis une cinquantaine d'années, les recherches sur le budget constituent le cœur de la recherche en contrôle de gestion. Notre objectif étant porté sur l'analyse de la gestion budgétaire dans les entreprises, il semble utile, dans un premier temps de définir le budget, la gestion budgétaire et d'en dégager leurs rôles et leurs finalités.

1.1.1. Le budget :

Le budget apparait comme l'une des pièces essentielles du système budgétaire. I1 existe plusieurs définitions du concept « budget », et la littérature concède à ce dernier une variée. Il en résulte une multitude de rôles clés que joue le budget dans la gestion de l'entreprise.

1.1.1.1. Définition :

Un détour par l'étymologie donne l'occasion de souligner que le budget a été emprunté par les entreprises à la gestion publique.

Selon Hofstede (1967 :19-20), « L'expression anglaise « budget » provient du français « bougette », un sac en cuir ou une bourse que les voyageurs accrochaient à la selle de leur cheval. La bougette du trésorier fut le prédécesseur du maroquin contenant un plan annuel financier que présente à l'assemblée générale le ministre des finances dans des pays comme la Grande-Bretagne ou les Pays-Bas. Ainsi, la signification du mot budget s'est transposée sur le plan financier lui-même, à l'origine exclusivement pour les gouvernements et, au sens figuré, pour les personnes privées. […] Aux Etats-Unis, les principes budgétaires du début étaient empruntés à la technique budgétaire du gouvernement. L'ironie du sort a voulu que ceci se soit produit dans un pays où les budgets gouvernementaux n'ont été introduits que beaucoup

plus tard qu'en Europe (en 1921 seulement), justement parce que la nouveauté de l'idée attira l'attention des hommes d'affaires. L'autre source d'application de ce principe aux affaires a été le mouvement du « Scientific Management » [...]. Il est permis de voir dans les systèmes de contrôle budgétaire une extension logique du Scientific Management de Taylor de l'atelier à l'entreprise considérée dans son ensemble »

SELMER (2003 ; 1) définit le budget comme un ensemble d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles fixées avant le début de l'exercice comptable, portant généralement sur un an et décrivant l'ensemble des activités. Pour l'entreprise, l'élaboration de son budget consiste à chiffrer (en générale pour un an) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans laquelle elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de son activité.

Le budget peut alors être défini comme un plan annuel des activités futures établi sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières. C'est un élément vital de la planification et du contrôle de l'entreprise.

Il aide à la coordination des activités entre les différents responsables et services, tout en incitant à la réalisation de la performance et, permet au responsable d'engager des dépenses et de fixer des objectifs de résultat à atteindre.

En proposant des repères de contrôle de l'activité en cours, le budget est un excellent outil d'analyse des performances. Il génère les informations qui permettront à l'entreprise de mesurer sa progression et de concevoir un système de planification au regard de sa performance actuelle.

1.1.1.2. Principes et objectifs

Le budget repose sur un certain nombre de principes de base bien établis qui selon SAADA & al (2005 : 129) consistent à :

- recueillir les données endogènes à savoir la capacité de production, les coûts et l'ensemble des d'affaires réalisés ;
- recueillir aussi les données exogènes à savoir la conjoncture économique, le climat politico-social, la politique de la concurrence, l'évaluation des prix, la modification de la législation et des règlements etc.

Ces principes ont pour but la réalisation des objectifs fixés par l'entreprise ; un objectif pouvant être défini comme un but, un échéancier, à atteindre. Par exemple, accroître notre chiffre d'affaire de X% d'ici un an. Pour ce faire, les moyens doivent être définis. Dans la notion d'objectif, but et moyens forment un couple inséparable et, à ce couple intervient des d'autres facteurs qui peuvent être « l'implication des responsables » de l'entreprise.

En nous référant à FAYE (2006 : 179), « les budgets véhiculent des objectifs ; et leur atteinte est davantage assurée si la direction y croît et si le personnel donne du sien. Les attitudes des uns et des autres constituent un facteur important de l'équilibre dont l'entreprise a besoin pour réaliser ses objectifs. »

C'est ainsi que l'on peut dire que les principaux objectifs du budget sont :

- d'allouer des ressources ;
- de quantifier les plans ;
- de fixer des cibles de performances ;
- de diffuser (communiquer) les plans et objectifs ;
- de planifier et contrôler la performance organisationnelle.

1.1.2. La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est désormais l'affaire de tous ceux qui dans l'entreprise ont une responsabilité de gestion, quel que soit leur niveau hiérarchique, la nature et l'étendue de leur domaine de responsabilité. Elle constitue un véritable système d'aide à la prise de décision et au contrôle de gestion.

1.1.2.1. Définition

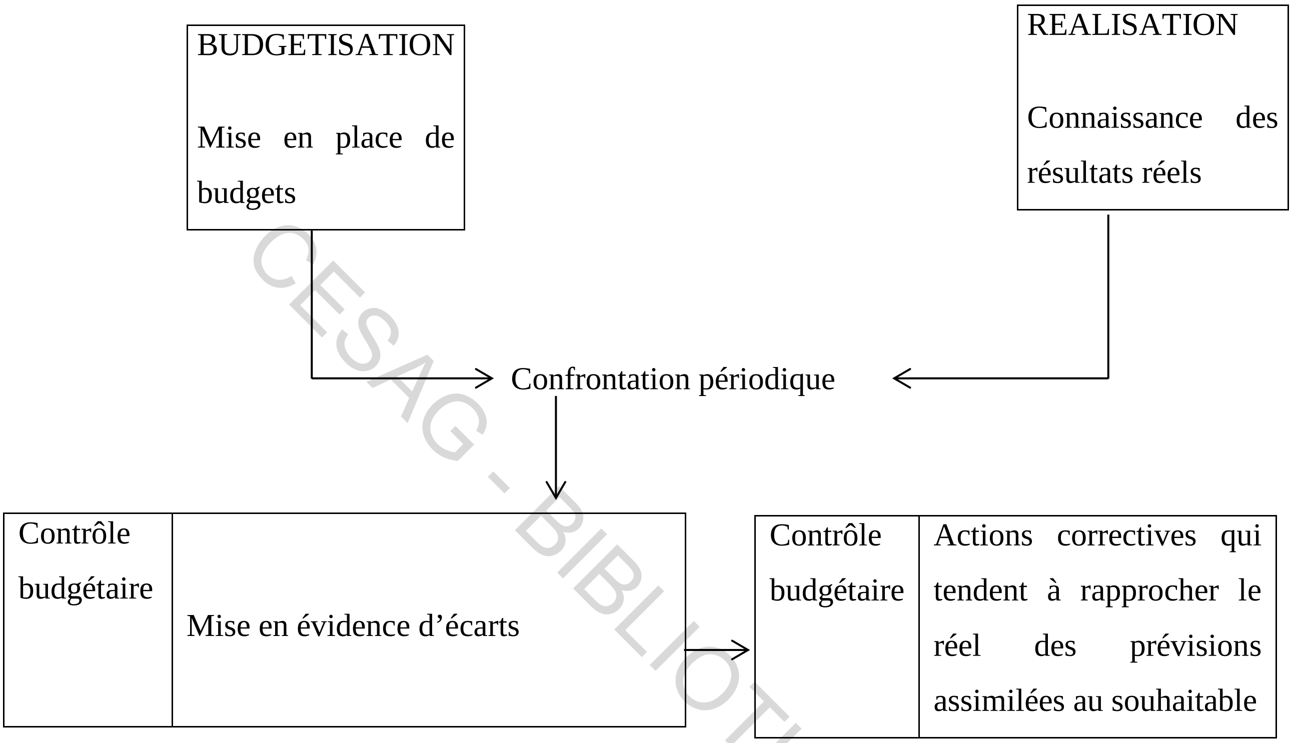
Le plan comptable français présente la gestion budgétaire comme « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrées appelé « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

Pour ALAZAR & Sabine SEPARI (2010 : 225), il semble nécessaire d'y ajouter un aspect supplémentaire : celui du contrôle à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, représenté par la figure n°1 ci-après :

Figure n°1 : représentation de la gestion budgétaire

GESTION BUDGETAIRE



Source : ALAZAR & SEPARI (2010 : 225)

Sous cette forme, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de deux phases :

- la budgétisation c'est à dire l'élaboration des budgets (document) ;
- le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

1.1.2.2. Objectifs

L'expression gestion budgétaire renvoie à un processus de gestion regroupant :

- la planification
- l'élaboration du budget
- l'exécution et le suivi du budget

1.1.3. Les rôles du budget et critiques

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony (1988) résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points: « (1) motiver les managers à dresser des plans, (2) informer les managers de ce qui est attendu d'eux, (3) obtenir un engagement des managers, (4) coordonner les différentes activités d'une organisation, (5) fournir un standard pour juger la performance réelle. »

De manière plus complète, on peut dire que le budget est présenté comme un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers…) (Ekholm et Wallin, 2000 :519; Gignon-Marconnet, 2003 : 78 ; Bouquin , 2006 : 26).

1.2. Le processus budgétaire

Le processus budgétaire a été analysé en contrôle de gestion sous un angle à la fois instrumental et interactif. En s'appuyant sur le modèle interactif, cette communication a pour objet de caractériser les jeux d'interactions organisationnelles exercés par les acteurs lors du processus budgétaire.

1.2.1. Définition :

« Classiquement, le processus de budgétisation peut être vu avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centres de responsabilité », Löning & al. (2008 :95).

Le processus budgétaire représente ce que fait l'entreprise. A ce titre un processus est toujours orienté vers un bénéficiaire ou un système bénéficiaire, interne ou externe. Il peut ainsi comprendre des activités réalisées par différents services ou différentes entités : on dit que le processus est transversal.

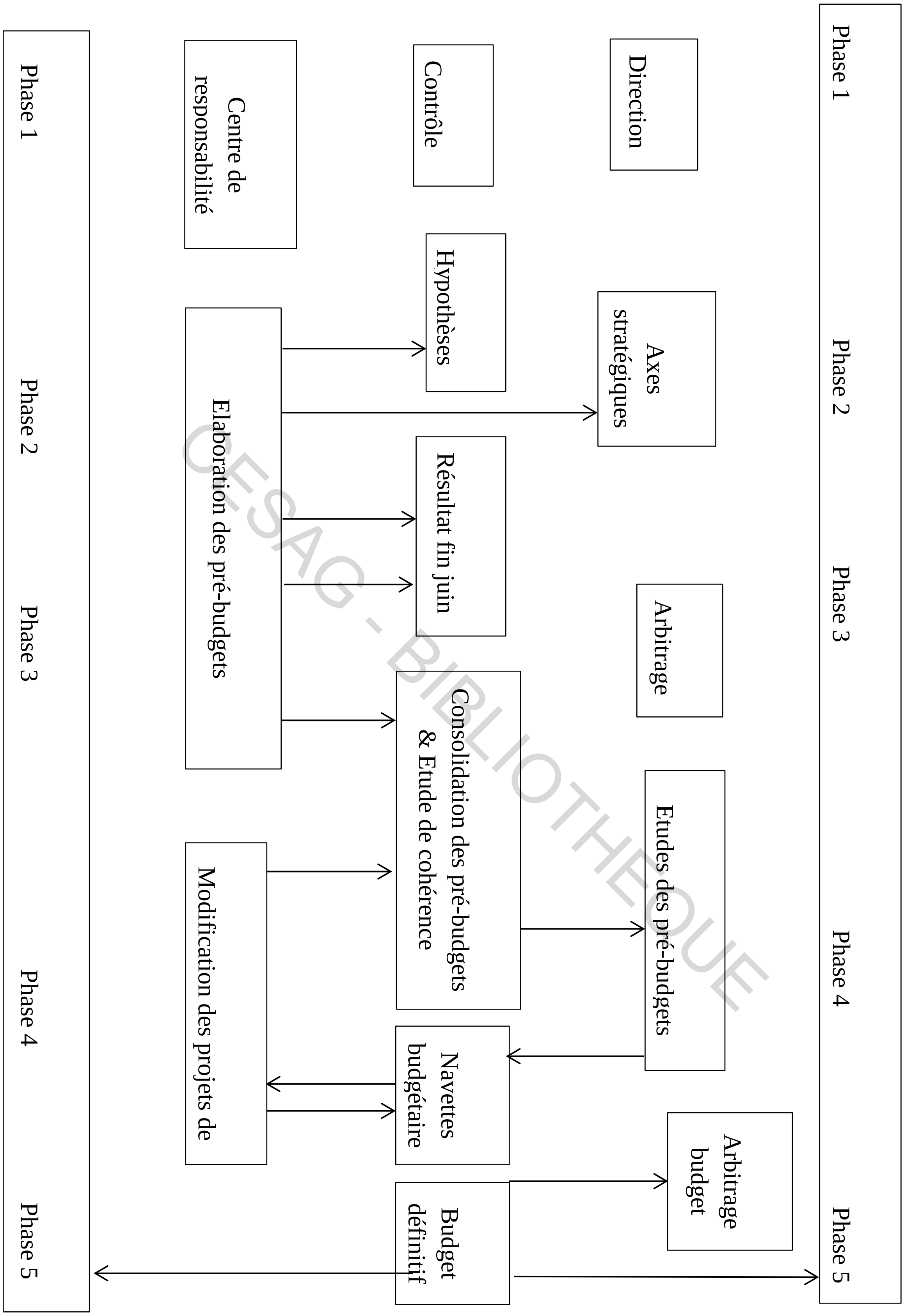
Rouache & al (1998 : 265) avaient, étalé le processus budgétaire sur 5 phases qui, plus tard, fut résumé en 3 phases:

- la première phase consiste pour la direction générale à fixer l'objectif pour l'année à venir, ainsi que les politiques et orientations qui devront suivre les opérationnels ;

- la deuxième phase dure plus longtemps, car ce sont les opérationnels qui fixent les objectifs pour les niveaux hiérarchiques inférieurs, travaillent sur les plans d'actions et proposent des budgets aux niveaux hiérarchiques supérieurs ;

-la troisième phase consiste à la consolidation des budgets opérationnels qui permet à la direction générale de trouver un équilibre entre ces budgets opérationnels et la situation financière de l'entreprise.

Figure n°2 : Le processus budgétaire



Source : Rouache & al (1998 : 265)

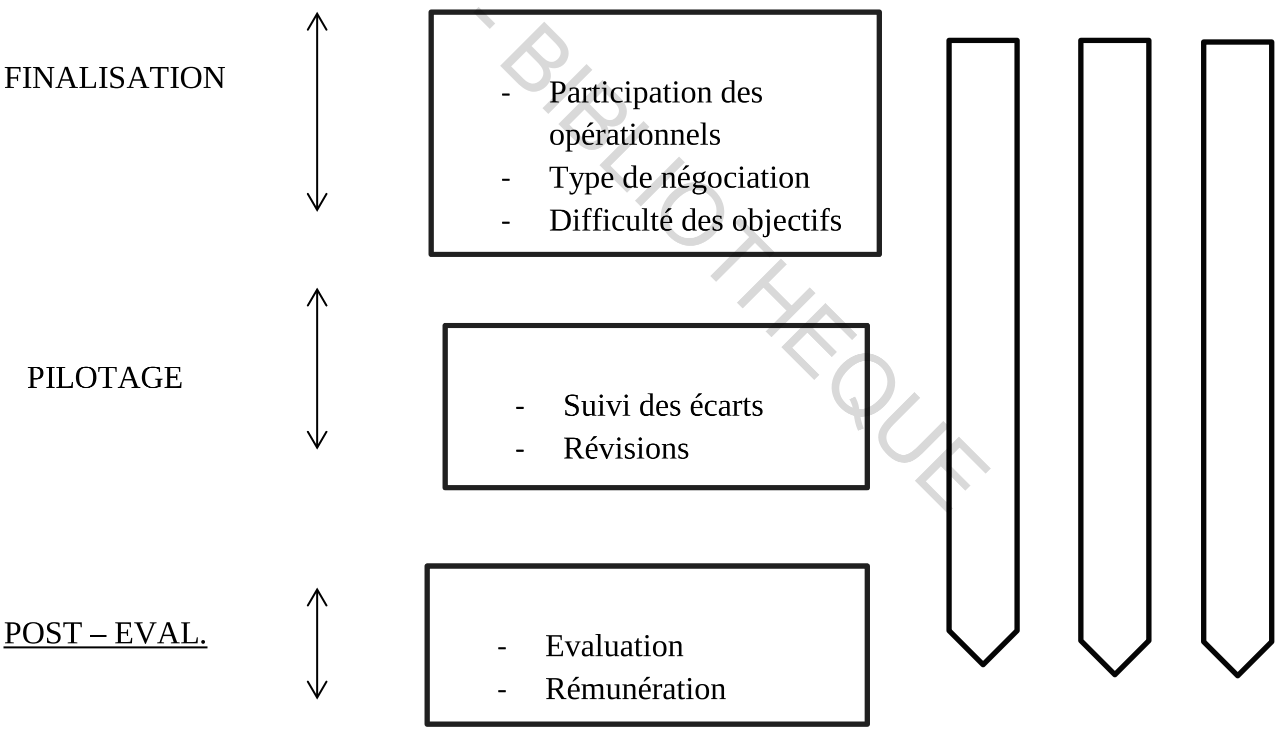
1.2.2. Caractéristiques et Objectifs du processus budgétaire

Afin de pouvoir mieux appréhender la notion de processus budgétaire, il est primordial de connaître ses caractéristiques, et comprendre l'objectif qu'il vise dans une organisation.

1.2.2.1. Les caractéristiques du processus budgétaire

Afin de classer les différentes dimensions du processus budgétaire, nous nous appuyons sur le découpage du processus de contrôle proposé par Bouquin (2006) repris par Sponem et Lambert (2010 : 159) en trois phases séquentielles : la finalisation (avant l'action), le pilotage (pendant l'action) et la post évaluation (après l'action).

Figure n°3 : caractéristiques du processus budgétaire



Source : Samuel & Lambert (2010 : 161)

1.2.2.2. Les objectifs du processus budgétaires :

L'objectif que vise le processus budgétaire, est la mise en place d'un réseau de budgets qui couvre toutes les activités de l'entreprise, et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent. Dans le cadre du processus budgétaire, les objectifs sont définis annuellement par la Direction Générale (Eurodisney SCA, 2006 : 2).

D' après Boisvert (2007 : 12) le processus budgétaire avait aussi pour objectif de gérer et de responsabiliser les employés. Il pouvait également être perçu comme un facteur de satisfaction.

1.2.3. Le processus d'élaboration du budget

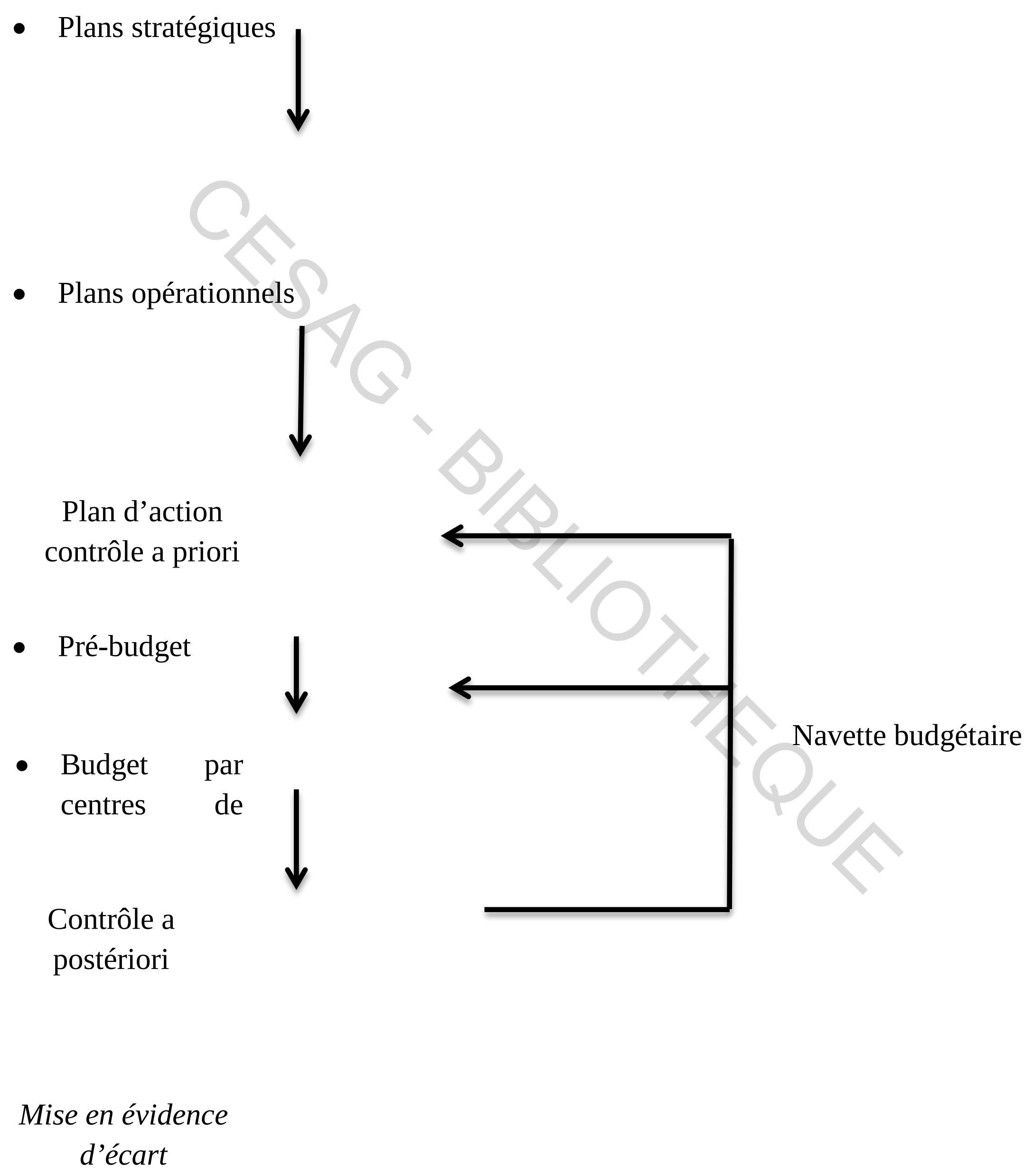
S'inspirant de H. Bouquin, Berland (2002 :31) écrit: « le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financier des plans d'actions pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation de plans opérationnels ».

Berland (2002 :35) indique également que la préparation du budget peut se réaliser de plusieurs manières :

- soit de manière autoritaire (démarche *top-down*), les objectifs sont alors fixés par la direction puis valorisés par les contrôleurs de gestion. Ce budget s'impose plus ou moins aux opérationnels ;
- soit les différents budgets sont établis par les opérationnels, valorisés et synthétisés par les contrôleurs de gestion (démarche *bottom-up*).la direction a alors un rôle d'arbitrage ;
- soit il s'instaure un mécanisme de navettes budgétaires entre la direction et les opérationnels par lettre de cadrage (ou lettre de mission ou cadrage budgétaire). C'est une négociation arbitrage.

Aussi selon Berland (2002 :25) les étapes lors de l'élaboration du budget se présentent comme suit : élaboration des plans stratégiques, ensuite des plans opérationnels et enfin des plans d'action sur le terrain.

Figure n°4 : processus d'élaboration budgétaire



Source : Berland (2002 :25)

On peut donc conclure que l'élaboration d'un budget aussi complexe soit-il s'opère à deux niveaux : au niveau de l'organisation et au niveau des services qui sont les opérationnels. Les étapes détaillées du processus budgétaires se présentent comme suit :

<u>Tableau n°1 :</u> étapes de l'élaboration budgétaire

Au niveau de l'organisation	Au niveau des services
1. Etudes et analyses.	1. Etudes et analyses.
2. Fixation des objectifs annuels.	2. Fixation des objectifs annuels.
3. Pré-budget.	3. Collecte, analyse et exploitation des données.
4. Lettre d'orientation générale.	4. Le plan d'action.
5. Budget des services.	5. budget des ressources.
6. 1ère consolidation.	6. Budget des charges.
7. Arbitrage.	7. Budget des investissements.
8. 2nd consolidation et élaboration des documents de synthèse.	8. Budget général.
9. Envoi projet de budget au CA.	
10. Adoption du budget par le CA.	

Source : nous même

1.2.3.1. La fixation des objectifs d'ensemble

La Direction Générale met en place les objectifs globaux pour atteindre la stratégie décidée sur le long terme. (Dessertine, 2006 :9).

Les objectifs budgétaires doivent être compatibles avec :

- la mission et la stratégie de l'organisation.
- les orientations données par le CA.
- l'évolution de l'environnement interne et externe.

1.2.3.2. La fixation des objectifs des services

Selon Kaplan & Norton (1998 :75), les objectifs poursuivis par chaque service doivent s'inscrire dans les objectifs globaux de l'organisation. Ces objectifs doivent être :

- ambitieux, mais réalistes et réalisables ;
- mesurables ;
- pertinents ;
- flexibles.

1.2.3.3. La lettre d'orientation

Selon Hutin (2004 :400) le DG, aidé par le Contrôleur de Gestion, envoie une note d'orientation générale aux principaux responsables.

C'est la direction générale qui assure le leadership du processus budgétaire. L'un de ses rôles est d'assurer, dès le début du processus de budgétisation, la cohérence du budget avec son plan opérationnel.

Pour ce faire, elle envoie une lettre d'orientation générale à tous les centres de responsabilités précisant :

- les objectifs généraux ;
- les objectifs spécifiques ;
- le calendrier budgétaire ;
- éventuellement les nouvelles procédures budgétaires ;
- éventuellement les principes et normes budgétaires.

Cette lettre doit comporter des mots simples pour communiquer les objectifs

1.2.3.4. Le pré-budget

« En fonction des orientations définies par la direction, chaque responsable est amené à établir son propre projet de budget en intégrant les prévisions, les objectifs, les paramètres et les directives de la DG.

Ce budget constitue :

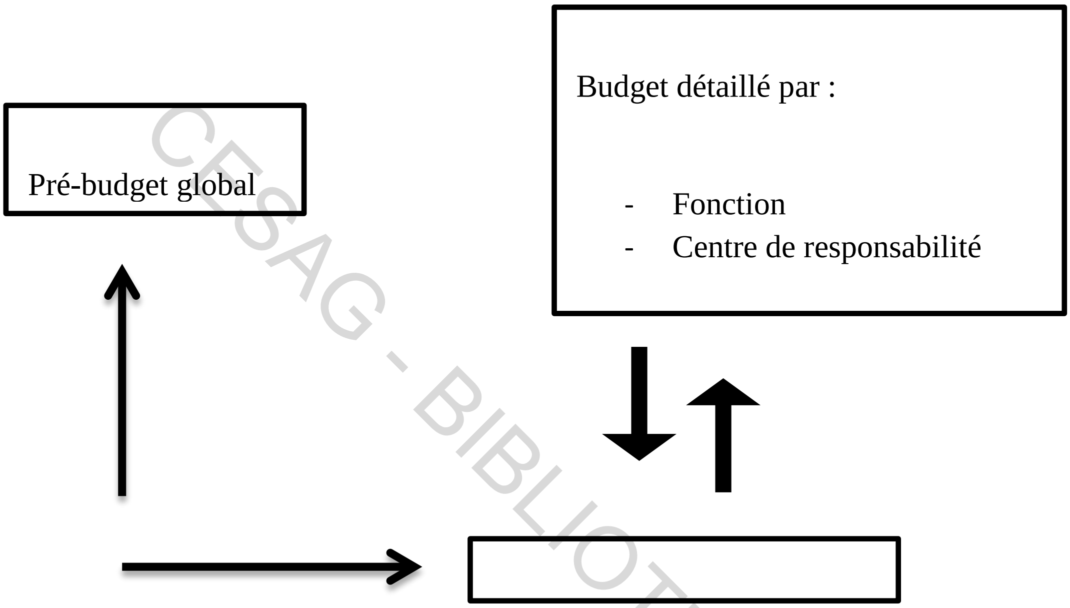
- un budget global, non mensualisé et non détaillé ni par centre de responsabilité ni par produit ou par activité ;
- un budget établi sur la base de la première année du plan opérationnel à moyen terme ;
- un budget préparé par le service chargé du budget, avec la participation des spécialistes fonctionnels. Par exemple : le chiffre d'affaires est calculé par la direction du marketing, la masse salariale par la direction des ressources humaines ;
- dans les entreprises organisées en divisions, la pré-budgétisation est souvent pratiquée par division.

La pré-budgétisation a pour but :

- d'éviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne soit pas anarchique ;
- d'éviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne conduise pas à un budget général qui ne serait la consolidation des budgets particuliers, élaborés de manière autonome, parfois sans référence aux objectifs de l'entreprise ;

- de servir de guide pour les raisons citées dans les premiers points. » (Rouache, 1988 :24-25)

Figure n°5 : construction de pré-budget



Source : nous-même, inspiré par ROUACHE (1998:26).

1.2.3.5. Le budget définitif

Après quelques répétitions (2 ou 3 par exemple) du procédé d'harmonisation, on devrait converger vers un projet globalement acceptable parce que respectant les différentes contraintes, et satisfaisant à la fois les responsables opérationnels et la Direction Générale.

Dès lors, les cessions internes sont éliminées et la Direction Générale adopte le budget global qui en résulte.

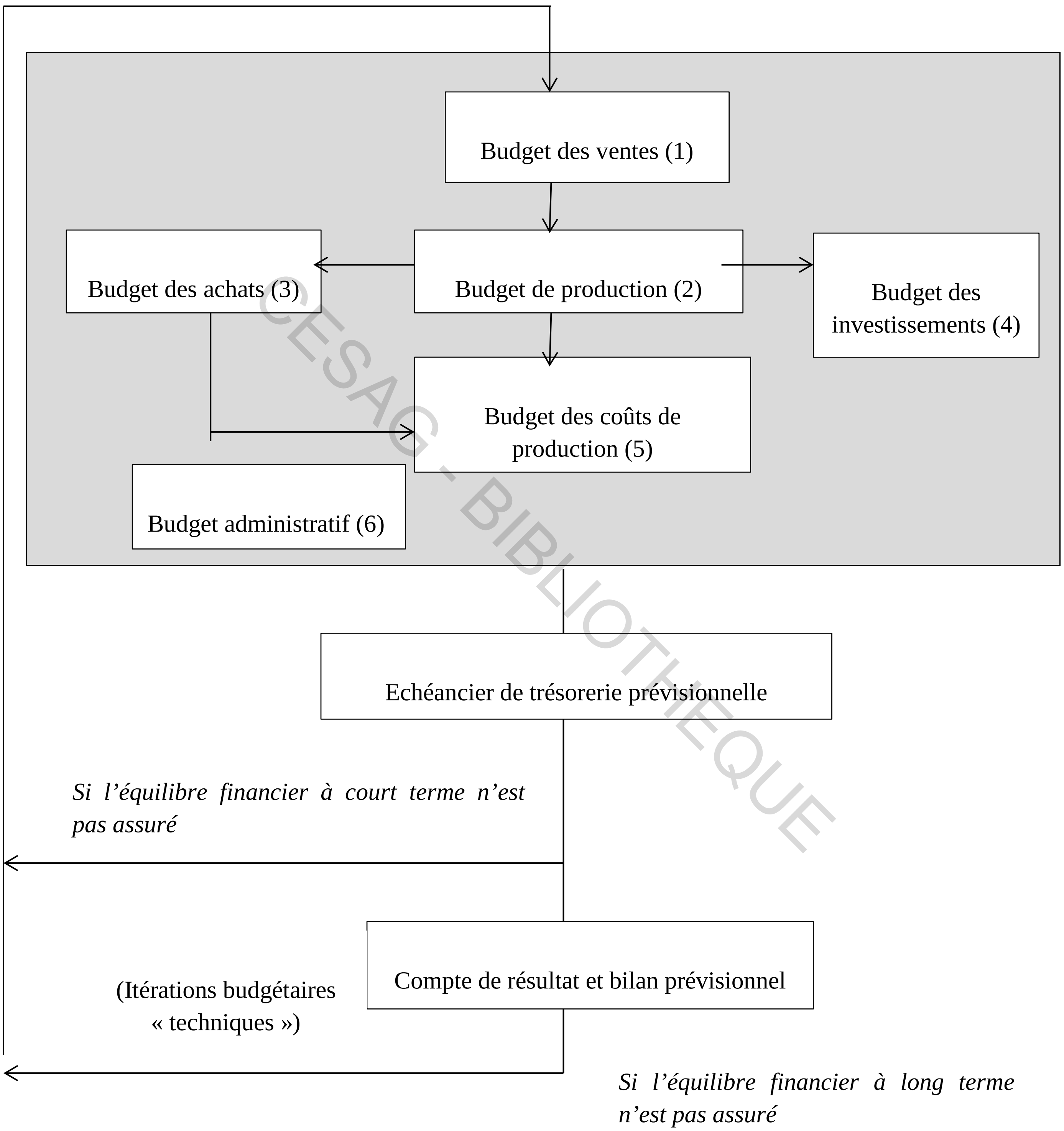
Notons que l'intérêt de chaque responsable est d'arriver rapidement à un compromis, afin d'éviter de se voir imposer un arbitrage autoritaire de la Direction Générale pouvant être moins favorable.

On obtient ainsi un budget définitif, qui théoriquement, doit être arrêté avant le début de l'exercice ; généralement prévu pour le début du mois de Janvier. Ce budget définitif se concrétise souvent dans les grandes entreprises par un document de plusieurs dizaines de pages ou même plusieurs centaines de pages, destiné à être diffusé en totalité ou en partie aux différentes personnes concernées. Dans certaines entreprise ce budget dit définitif est en réalité un projet de budget définitif car devant être soumis à l'approbation du Conseil d'Administration.

1.2.4. L'architecture budgétaire

D'après Löning & al. (2008 :97) le processus budgétaire proprement dit part de « l'éclatement » des objectifs au niveau de chaque entité. Si l'on se réfère au processus économique d'une entreprise de transformation, sauf contradiction importante, on part du budget des ventes (volumes, prix, CA, coûts commerciaux) pour aller vers le budget de production (quantités à produire). Ce budget induit celui des achats (approvisionnements et tenue des stocks de matières premières), puis celui des coûts de production et enfin celui des investissements. Pour les services fonctionnels, il faut par ailleurs définir des plans d'action très spécifiques.

Figure n°6 : articulation budgétaire



Source : Löning & al. (2008 :99)

1.2.5. La typologie des budgets

Il existe trois (03) types de budgets avec des règles d'élaboration sensiblement différentes (Zech, 2004 :60-65). Ce sont les budgets opérationnels ou d'exploitation, les budgets d'investissements et les budgets de charges discrétionnaires.

Marie Gies (2008 :17), confirme cette typologie en y ajoutant un quatrième, les états financiers prévisionnels.

- les budgets opérationnels ou d'exploitation : ils sont liés au cycle d'exploitation (achat, production, vente) et leur montant est lié directement au volume de l'entreprise. Ils prennent en compte les contraintes issues du marché, c'est-à-dire relatives au volume de la demande et aux concurrents, et parfois les contraintes internes liées à la capacité de production et aux ressources financières. Le plus souvent leur élaboration commence par le budget des ventes ; les autres budgets opérationnels étant établis à partir des objectifs fixés ;

- les budgets des investissements : ce sont des budgets qui prévoient un engagement des actions sur le court terme et, dont les effets ne sont perçus qu'à moyen terme. Ils sont autonomes à l'égard des budgets opérationnels et n'ont des conséquences à court terme que sur la trésorerie. Pour préparer et suivre ces budgets, il faudra distinguer : l'engagement de la dépense, le paiement de la dépense et la réception de l'équipement ;

- les budgets de charges discrétionnaires : cette catégorie de budget, qui concerne essentiellement les fonctions d'administration et la recherche fondamentale, n'est pas liée à l'activité. Ces budgets utilisent des charges indirectes, difficilement contrôlables et qui ont une réelle tendance à augmenter. Ils sont souvent établis arbitrairement ou par reconduction des budgets antérieurs ;

- les états financiers prévisionnels : ils traduisent les conséquences financières de l'ensemble des autres budgets. On y retrouve le budget de trésorerie ; le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel qui prévoit la structure financière de l'entreprise, notamment le taux d'endettement à la fin de l'exécution des budgets.

1.2.6. Les acteurs impliqués dans le processus budgétaire

Pour la réussite de tout budget, il est important de définir tous les acteurs et leurs responsabilités de sorte qu'en cas de dysfonctionnement dans le processus, il soit clairement identifié.

- La Direction Générale : elle est l'organe de la société qui propose le plan stratégique lors de la procédure budgétaire.

- Le Contrôleur de Gestion : il a pour rôle :
  - la conception des documents de collecte d'informations budgétaires ;
  - la rédaction du manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées ;
  - la diffusion des documents vers les unités concernées et leur récupération pour l'analyse ;
  - la consolidation des budgets ;
  - l'aide à l'arbitrage.

- Les chefs de services : ils sont chargés à leur niveau d'élaborer les plans opérationnels en fonction de la stratégie de la direction générale

- Le comité de budget : véritable comité de sages pour les arbitrages budgétaires entre les divers responsables d'unités administratives, il a pour avantage d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront les choix de l'organisation. Il a aussi pour rôle de protéger le contrôleur, très souvent perçu comme le porteur de mauvaises nouvelles et comme celui qui « coupe ».

Conclusion :

L’élaboration d’un budget permet de refléter la santé financière d’une entreprise. L'objectif est de vérifier la viabilité, la performance et la rentabilité d’un projet à partir de chiffres réels et projetés.

L'établissement d'un budget prévisionnel consiste donc à recenser, identifier et classer les dépenses et les recettes puis, à réaliser des ajustements pour atteindre l'équilibre ou la marge espérée.

En cas de manque de recettes ou de charges trop élevées, il se produit un déficit budgétaire. Rappelons que certains managers ont tendance à être un petit peu trop optimistes quant à l'étendue de leurs recettes.

Le dirigeant doit se référer à ce budget prévisionnel régulièrement en cours d'année, si possible tous les mois car il est l'un des outils les plus importants pour les dirigeants d'entreprise. De ce fait il permet de prendre des décisions en matière de management.

CHAPITRE 2 : LE CONTROLE BUDGETAIRE

Les budgets, sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'y aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets.

2.1. Définition du contrôle budgétaire et qualités d'un bon contrôle de gestion

« Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence (Alazard & Sépari, 2010 :50) » une définition donnant un aperçu sur ce que peut être le contre budgétaire

2.1.1. Définition

ALAZARD & SÉPARI (2010:229) définit le contrôle budgétaire en s'inspirant de M. Gervais « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

– de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,

– d'informer les différents niveaux hiérarchiques,

– de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,

– d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

Ils ajoutent que le système de pilotage à court terme de la gestion budgétaire joue :

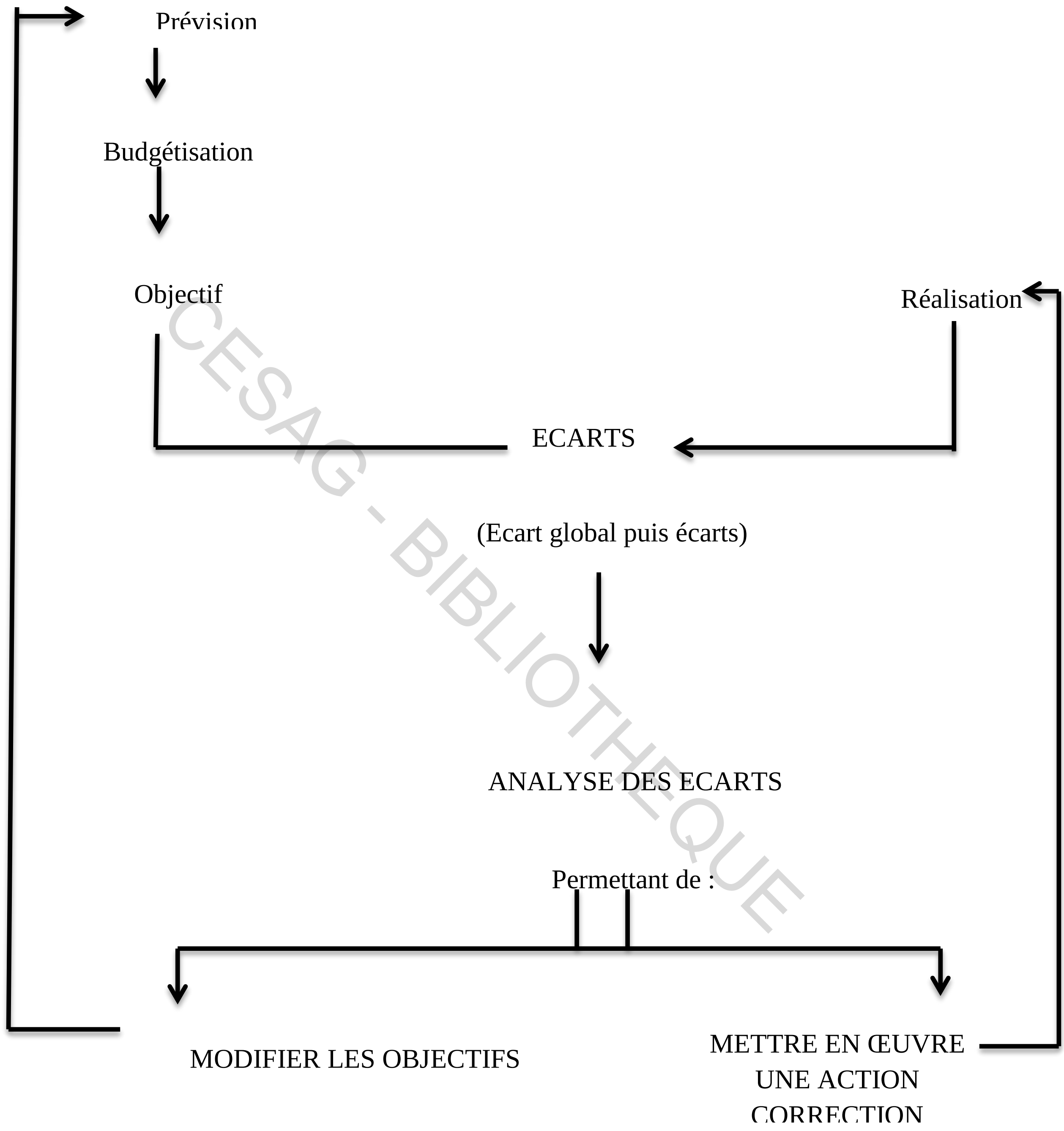
– un rôle de coordination des différents sous-systèmes puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financier. Il permet une

consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel défini plus haut ;

– un rôle de simulation rendu possible par l'informatisation des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels.

Il ressort de ces observations que le suivi budgétaire est orienté vers la prise de décision.

Figure n°7 : suivi budgétaire



Source : R.S. Kaplan et D.P. Norton (2003,169)

2.1.2. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes (Berland, 2004:78) :

- rapidité ;
- fiabilité ;
- et coût modéré.

2.1.2.1. La rapidité

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du suivi budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but.

2.1.2.2. La fiabilité

La rapidité ne doit, pas conduire l'entreprise à obtenir une information disponible quasi immédiatement mais totalement fausse. L'information doit être de qualité. Toute la difficulté pratique du contrôle de gestion consiste à trouver un optimum entre rapidité et fiabilité.

2.1.2.3. Le coût modéré

Il faut tenir compte :

- du coût de mise en place de l'organisation, car le suivi budgétaire doit reposer sur une organisation adéquate basée sur les centres de responsabilité, un système d'information et la formation du personnel ;
- de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données ;
- et du temps consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

2.2. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relative à l'action soit : avant, pendant et après l'action (Pigé, 2003 :126). Cette méthode consiste :

- à comparer les réalisations aux prévisions aux différents échelons jugés convenables ;
- à analyser et à contrôler les écarts constatés ;
- à provoquer les actions correctives qui s'imposent.

2.2.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori

Pigé (2003 :127-129) définit le contrôle a priori comme une prévision chiffrée, calculée par l'analyse des écarts entre une réalisation et une prévision afin de cerner les coûts de l'activité et orienter les décisions de gestion.

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Il permet :

- aux cadres opérationnel, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action.
- aux supérieur hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leur propre pouvoir de décision.

2.2.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant :

C'est un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires pour conduire les actions jusqu'à leur terme s'appuyant sur des réalisations correctes. Ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations, vu que ce contrôle est basé sur les réalisations concrètes à savoir la comptabilité générale. Les rapports mensuels restent des documents existant au type de contrôle opérationnel pendant l'action, rappelant bien qu'ils sont établis et envoyés aux délais exigés par le Siege chaque mois.

2.2.3. Le contrôle après l'action et l'analyse des différents écarts :

Selon Selmer (2001 :178), le contrôle de budgétaire repose sur l'analyse des écarts et doit être obéir à quelques principes bien établis.

Aussi, on ne contrôlera que les écarts significatifs en termes de montant, de tolérance et de taux planché. On aurait tort de délaisser certains écarts apparaissant négligeables, mais qui se révèlent être en fait la somme des écarts plus importants qui se compensent. On prendra soin de vérifier leurs causes en différenciant notamment les écarts de volume et les écarts de prix.

Le calcul d'écart n'est pas une fin en soi, une analyse des causes doit déboucher sur une action correctrice.

Il faudra s'assurer de la fiabilité et de la cohérence des informations concernant les réalisations et les prévisions. Il est noté que les écarts peuvent aussi bien provenir des réalisations (éloignées des objectifs prévisionnels), que les éléments prévisionnels (budgets ou coût standards irréalistes).

Il est primordial de savoir également que certains écarts sont dus à des évènements non maîtrisables (grèves, mauvais temps).

Mais l'analyse de suffit pas, il faut aussi savoir ce qu'il faut faire, qui va le faire et comment il le fera. Après avoir identifié les causes d'écart, l'opérationnel va devoir expliquer à son supérieur hiérarchique comment il va corriger, quelles actions il va entreprendre pour rattraper l'écart par rapport au budget.

Les actions qui seront décidées pour rattraper le budget devront être consignées par écrit afin que, lors des réunions suivantes, on puisse examiner l'avancement des mesures de redressement décidées. Il est à signaler qu'il est bon que le temps alloué à l'examen du passé sera moins important que celui attribué à la projection sur l'avenir.

Ainsi, au mois le mois, les écarts servent à rechercher les causes de déviation et à prendre les décisions correctives. Cependant, à l'issue d'une période telle que le semestre ou l'année, les

écarts constatés par rapport à l'objectif et au budget vont aussi servir de base de départ pour l'évaluation des hommes, et il doit y avoir une relation entre les résultats budgétaires et les sanctions positives ou négatives prises par et sur les responsables opérationnels.

2.3. Les sources d'information du contrôle budgétaire

Les différentes comptabilités tenues en interne au sein de l'entreprise fournissent les principales informations au contrôle budgétaire, il s'agit de la comptabilité générale, analytique et budgétaire.

2.3.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est utilisée pour établir le bilan et le résultat économique. Elle vise à décrire la situation patrimoniale de l'entreprise. Cependant elle a de sérieuses limites (Kaplan & Norton, 2003 :126)) :

- la comptabilité générale ne prend en compte que les données internes de la société, sans tenir compte de l'environnement externe.
- la comptabilité générale est étroitement liée à des notions juridiques de personnalité morale. Il apparaît dès lors que pour être cohérent, le système budgétaire devra adopter le même découpage organisationnel que celui imposé par le processus de consolidation qui fournit les réalisations.
- l'autre limite est due au classement comptable des charges par nature et non par direction, par département ou même par activité de l'entreprise.

Le recours exclusif à la comptabilité générale rend difficile l'identification des consommations de ressources par les différents services mais aussi les charges sont enregistrées sous forme de numéro de compte alors que ces charges proviennent soit de la comptabilité de l'atelier de production ou du service commercial.

2.3.2. La comptabilité de management (CM)

La comptabilité de management ou la comptabilité de gestion selon Selmer (2001 :112-113) a pour but d'offrir aux décideurs l'information sur les coûts dont ils ont besoin.

Cette comptabilité définit la stratégie, mais aussi le suivi et le pilotage quotidien à l'inverse de la comptabilité générale qui fait l'objet d'une règlementation très précise. La CM est élaborée pour répondre aux besoins d'informations des dirigeants. Elle permet également d'identifier et de suivre les ressources consommées par chaque activité.

2.3.3. La comptabilité budgétaire

Pour Chevauchez (2009 :23), avant, il n'existait qu'une seule comptabilité, celle dite budgétaire. C'est une comptabilité de caisse qui retrace l'exécution des dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées et l'exécution des recettes, au moment où elles sont décaissées. Elle permet de suivre de manière détaillée, l'exécution du budget.

2.4. Les outils du contrôle budgétaire

L'entreprise doit se munir d'un outil de gestion efficace afin d'assurer une bonne maîtrise budgétaire. Cet outil doit être comme une boussole pour l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés.

2.4.1. Le tableau de bord

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage et d'obtenir ces données le plus rapidement possible, et en permanence : cet outil s'appelle le tableau de bord.

Boix & al (2004 :4) soulignent que « le tableau de bord est un outil de pilotage pour prendre les décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation d'objectifs stratégiques composés d'un support d'information et d'une documentation pour l'exploitation.

Le tableau de bord est pour le manager et son équipe un outil de management en trois dimensions.

- Piloter, c'est-à-dire définir des actions indispensables pour la réalisation des objectifs.

- Animer, c'est-à-dire l'occasion de développer une réflexion collective entre acteurs d'un même service ou d'une direction.
- Enfin organiser pour permettre au responsable de prendre des décisions lorsqu'il y a une alerte et de réfléchir sur les leviers d'actions pour opérer la meilleure combinaison ressources techniques et humaines. »

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Un tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs organisé en un système, suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

En effet, la conception du tableau de bord est fondée sur le choix judicieux d'indicateursS permettant de refléter le respect ou le non-respect de facteurs clés de succès définis à partir d'objectifs.

C'est pourquoi l'approche préconisée par KAPLAN et NORTON « BALANCE SCORECARD » suggère l'utilisation de quatre types d'indicateurs :

- des indicateurs financiers
- des indicateurs internes, sur l'efficacité de l'efficience des processus clés
- des indicateurs de progrès continu, indiquant la manière dont l'innovation se poursuit
- des indicateurs internes tournés vers le marché rendant compte de la satisfaction des clients.

2.4.2. L'informatique

Avec l'évolution technologique et la mondialisation qui obligent toute entreprise à être en contact permanent avec le monde extérieur, le recours à l'outil informatique est indéniable.

Les programmes informatiques permettent d'accélérer les simulations, les prévisions, de tenir compte du facteur temps.

Le contrôle budgétaire ayant pour but de gérer le volume des économies d'échelle, doit se doter absolument d'outils de travail innovants.

2.5. Les modèles alternatifs de contrôle budgétaire

Les entreprises, dans l'environnement actuel ont de plus en plus besoin de maîtriser leur coût de revient. Or les budgets qui semblaient être un outil favorable pour répondre à ce besoin apparaissent comme inefficaces. Ils deviennent, en effet très rapidement obsolètes et les méthodes d'évaluation de ces coûts ne semblent plus correspondre à la réalité. Ces critiques s'accompagnent de propositions d'amélioration du contrôle budgétaire voire d'outils de remplacement.

2.5.1. Le budget base zéro (BBZ)

La réalisation des budgets conduit parfois les managers à actualiser les chiffres des années antérieures. On repart ainsi des budgets de l'année N-1 pour construire ceux de l'année N. Au passage, les contrôleurs de gestion et les opérationnels doivent chercher à prendre en compte les implications de la nouvelle stratégie et à remédier aux défauts constatés dans le budget précédent. La démarche est volontairement incrémentale et c'est précisément ce qui pose problème. Cette pratique tend en effet à faire perdurer les choix des années antérieures par routine, facilité ou difficulté à traduire budgétairement la nouvelle stratégie.

Pour Berland (2009 :90) « le terme Budget Base Zéro ne signifie pas que les budgets sont remis à zéro chaque année. Il s'agit plutôt d'une procédure de mise sous tension du management afin de mieux définir les objectifs à atteindre, d'évaluer les alternatives et les actions à accomplir, d'établir l'ensemble des possibilités de financement et d'évaluer la charge de travail et les indicateurs de mesure de la performance. Enfin, il s'agit surtout de forcer les managers à prioriser leurs choix et à parvenir à établir rationnellement ces choix. »

2.5.2. L'Activity-Based Budgeting (ABB), avatar de l'ABC

Sous l'influence des avancées en matière d'Activity-Based Costing (ABC ou comptabilité par activité), le contrôle budgétaire s'est vu insuffler une bonne dose de conception par activités. L'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs volumiques (le nombre de produits fabriqués ou vendus qui conduit traditionnellement à établir un budget flexible), mais en fonction des caractéristiques des produits ou services qui ont des répercussions sur des activités organisées en processus.

Il s'agit ici de redéfinir le processus de planification-budgétisation autour d'une logique stratégique fondée sur les processus. Selon les tenants de cette évolution, les processus traduisent mieux, car plus concrètement, les axes stratégiques développés par l'entreprise.

Selon Berland (2009 ; 93) « les différentes étapes de l'ABB sont les suivantes :

- estimation des volumes de vente et de production (comme pour un budget normal en insistant sur les produits qui ont des caractéristiques différentes) ;
- prévision de la charge de travail de chaque activité en raisonnant sur les processus transversaux (cela est fait de façon trop agrégée aujourd'hui). On met en évidence pour cela des inducteurs d'activité, c'est-à-dire les facteurs qui déclenchent les activités ;
- calcul des ressources nécessaires pour chaque activité ;
- détermination du budget des ressources nécessaires (étape de valorisation).
- détermination de la capacité de chaque activité (un système d'aller-retour sera sans doute nécessaire pour ajuster les différentes contraintes). »

2.5.3. Le budget programme

Techniquement, le budget programme est un outil de gestion des finances publiques consistant à élaborer, présenter et exécuter la loi des finances sur la base de programmes.

Pour Georges (1993 :8) «Il organise les choix budgétaires autour des politiques publiques, compare les coûts et les résultats des programmes et n'en retient que les plus efficace par rapport aux priorités. Un programme ne vaut donc que par sa capacité à résorber un déficit, accroître des capacités, réduire un fléau, approvisionné en biens. Sous cet angle, le budget est l'étape finale qui passe par la prospective, la planification et la programmation, avant la budgétisation. Il est centré par les objectifs que l'on cherche à atteindre (sorties ou «out-come) plutôt que sur des rubriques classiques de dépenses pour des activités ou des moyens (entrées ou in-put). »

En d'autres termes, le budget-programme est le reflet d'un processus qui met en valeur des fins à atteindre et les traduit en dépenses nécessaires.

2.5.4. Le budget de performance

« Le budget de performance est un acte de prévision et d'autorisation. Il est l'expression d'une volonté de l'autorité budgétaire et, généralement, ne couvre qu'une partie seulement de l'activité financière à savoir les dépenses et recettes. Il a pour avantage de fournir une image plus fidèle de la situation financière de l'entreprise et permet une meilleure appréciation des coûts d'un établissement » (Berland, 2009 :60).

2.6. Le budget outil de la mise en œuvre de la stratégie

Le budget devrait refléter les ressources nécessaires à la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Comme expliqué dans les chapitres précédents, les budgets sont en général qu'une extrapolation du passé. Néanmoins, les dirigeants qui sont des visionnaires utilisent ces données afin d'avoir une projection de l'entreprise dans l'avenir.

Les décisions correctives prises suite à l'analyse du budget ont tendance à apporter des réponses à court terme (dans l'année d'exécution du budget) mais aussi à long terme. Les décisions prises à court terme peuvent aller à l'encontre de la stratégie et s'avérer néfastes pour l'avenir.

Le système budgétaire de nos jours a une forte tendance à utiliser des indicateurs financiers qui sont plus faciles à mettre en place dans les entreprises. Le contrôle budgétaire fournit donc de nombreuses informations permettant d'analyser la situation de l'entreprise et la bonne mise en œuvre des plans d'actions. Ceci permet de voir si la stratégie utilisée par l'entreprise est efficace.

Conclusion

Comme décrit dans le chapitre ci-dessus, les budgets sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'y aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets.

Cet ensemble budgets-suivi des réalisations constitue le contrôle budgétaire et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance. Bien qu'il s'avère aujourd'hui incomplet dans une logique de pilotage, il a pendant longtemps constitué le cœur du contrôle de gestion.

Ce contrôle budgétaire a tenu lieu de contrôle de gestion dans beaucoup d'entreprises, dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle.

Il repose essentiellement sur une approche comptable, avec le calcul des écarts, et sur une logique économique et financière, avec un arrière-plan de management par les chiffres.

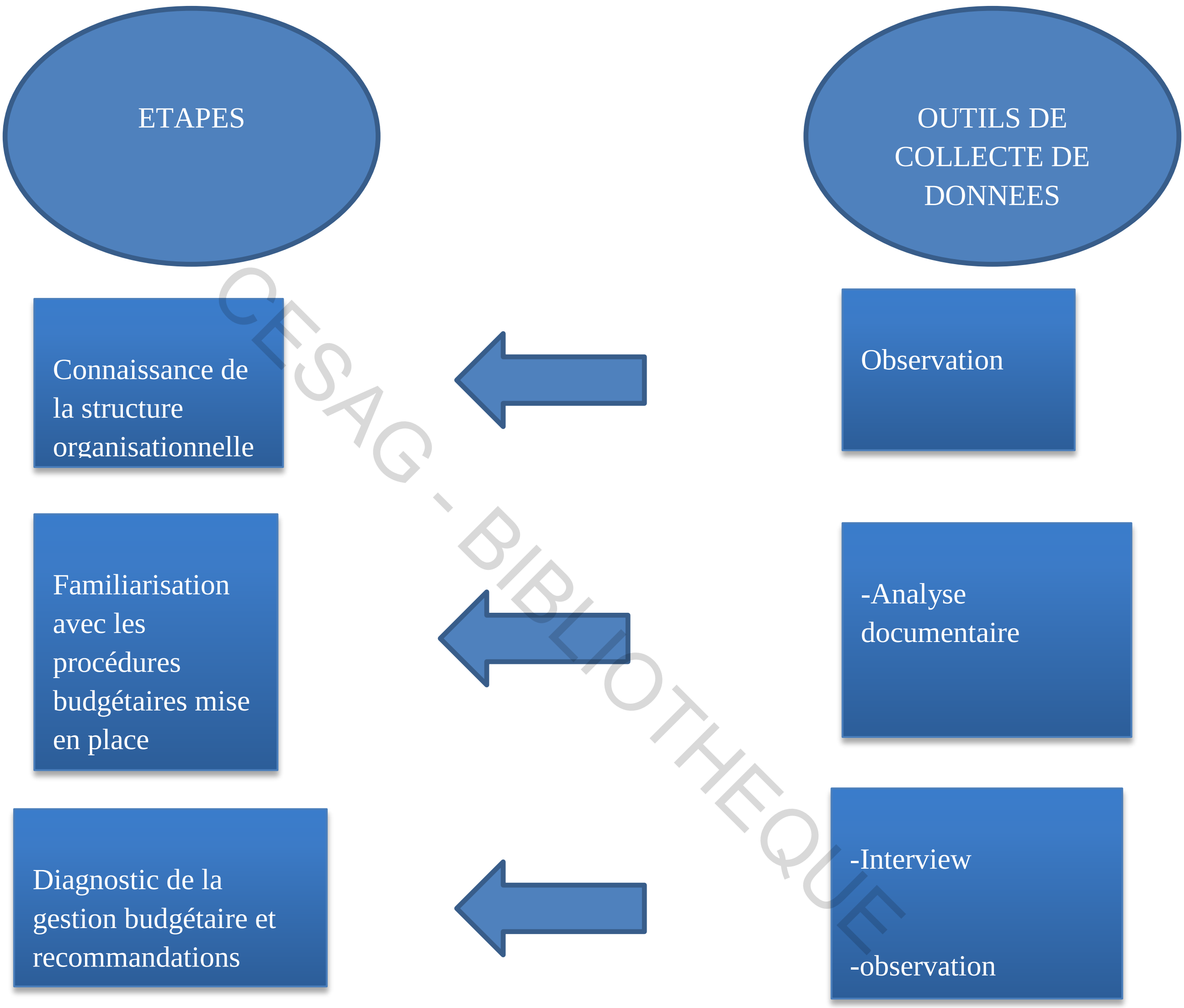
CHAPITRE 3 : LE MODELE D'ANALYSE

Afin de pouvoir établir le diagnostic de la gestion budgétaire de la SONABEL, nous avons défini au préalable une démarche méthodologique basée sur la construction d'un modèle d'analyse qui est une matérialisation des méthodes, étapes et outils que nous avons utilisés pour atteindre les objectifs fixés.

3.1. Construction du modèle d'analyse

Le modèle d'analyse qui a été utilisé pour faciliter l'étude en entreprise se présente sous cette forme (figure n°8).

Figure n°8 : le modèle d'analyse du diagnostic de la gestion budgétaire de la SONABEL



Source : nous même

3.2. Collecte des données

Afin de mener notre étude sur le diagnostic de la gestion budgétaire de la SONABEL, la collecte des données s'est faite grâce à certaines techniques : les interviews, l'analyse documentaire et l'observation.

De par les interviews, nous sommes fixés comme objectifs la connaissance de la pratique budgétaire mise en place par la SONABEL.

Une partie de notre diagnostic sera la confrontation entre ce qui est fait et ce qui devrait être fait en matière de gestion budgétaire. Les documents qui régissent cette activité au sein de la société seront utilisés comme support afin de savoir s'il y a conformité.

Une conformité entre les pratiques budgétaires de la société et les bonnes pratiques évoquées dans la partie théorique de notre travail sera également établie et, l'observation physique nous servira de support.

3.2.1. Les interviews

Cette technique nous a permis de nous familiarisé avec les procédures budgétaires mise en place, l'exécution budgétaire ainsi que le suivi.

Pour la réalisation de cette technique nous avons utilisé l'entretien semi directif. Son utilisation se justifie par le nombre restreint de répondants et la qualité de l'information que nous cherchons à obtenir. Ces interviews sont réalisées auprès du chef de service budget, du chef du service contrôle de gestion et des agents que le retrouve dans la section « suivi budgétaire ».

Leurs réponses, aussi claires que concises, nous ont permis d'atteindre les objectifs recherchés sur les pratiques budgétaires mises en place :

3.2.2. L'analyse documentaire

Elle a permis de dégager un état entre ce qui est fait et ce qui devrait l'être conformément au manuel de procédure.

Grâce à la lettre d'orientation nous avons eu connaissance des objectifs de la SONABEL ainsi que les consignes particulières à respecter par chacune des directions lors du processus d'élaboration du budget de 2013.

La mise à notre disposition du document budget 2012 de la société nous a permis de voir l'articulation budgétaire de la structure, les plans d'actions de chaque directions , le compte de résultat et les informations chiffrées du budget générale.

3.2.3. L'observation

L'observation de toutes les phases du processus budgétaire s'est faite de manière passive. Les modalités de recueil ont été la prise de notes de terrain qui portait sur : le processus d'élaboration et de suivi de contrôle budgétaires, leur durées, les impressions et les réactions des collaborateurs. Les données recueillies ont fait l'objet d'une analyse de contenu.

3.3. L'analyse des résultats

Les informations obtenues à l'aide des différents outils de collecte cités dans les sections précédentes, ont été traitées en rapport avec le modèle d'analyse et sur les points clés de la gestion budgétaire (cf. partie sur la pratique) pour obtenir des résultats.

En somme nous allons nous appuyer sur la partie théorique pour effectuer notre analyse en tenant compte des spécificités de la SONABEL.

Les forces constitueront les atouts de la gestion budgétaire de la SONABEL et les faiblesses indiqueront les carences, les risques et leur impact sur la société.

Conclusion:

La méthodologie de l'étude qui a été menée, permettra au diagnostic de la gestion budgétaire de la SONABEL. En effet, le modèle d'analyse conçu sera validé grâce aux techniques de collecte de données qui ont été utilisées à savoir : les entretiens, l'analyse documentaire, les interviews l'observation participante passive.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

La première partie de notre étude a été consacrée à la revue de littérature et à la méthodologie de recherche utilisée. Cela nous a permis d'aborder les différents aspects du budget, en l'occurrence son élaboration et son suivi.

Cette partie a également permis de voir l'importance d'un bon contrôle budgétaire, et la place qu'il a dans le fonctionnement d'une entreprise.

DEUXIEME PARTIE : DIAGNOSTIC DE LA GESTION BUDGETAIRE DE LA SONABEL

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE:

L'électrification du Burkina est une des missions de la SONABEL. Le taux d'électrification visé pour l'année 2015 est de 60%. Actuellement il est d'environ 20%. Un tel pari demande de la part de la SONABEL, des investissements à planifier dans le temps, pour satisfaire la demande d'énergie électrique dans les centres existants et l'électrification de nouveaux centres.

La phase pratique de notre étude va s'articuler autour de trois chapitres suivants :

- La présentation de la SONABEL à travers son historique, ses missions et son organigramme organisationnel.

- les pratiques budgétaires mises en place par la SONABEL qui feront l'objet d'une analyse appuyé par des critiques constructives dans le troisième chapitre.

  Le diagnostic de ces pratiques suivies de propositions et recommandations

CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA SONABEL

La société nationale d'électricité du BURKINA (SONABEL) est une société d'Etat au capital de quarante-six milliard (46 000 000 000) de francs CFA entièrement détenu par l'état Burkinabé.

Depuis décembre 1998 : l'Etat a procédé à l'ouverture du sous-secteur électricité au privé. Jusqu'à ce jour aucun privé n'a encore pu s'investir dans la production électricité au privé.

En décembre 2000 : le gouvernement du Burkina Faso a adopté un document intitulé « Lettre de Politique de Développement du Secteur de l'Energie ». Ce document se veut un outil de référence dans la conduite des réformes dans le secteur de l'énergie ; il présente la situation du secteur de l'énergie au Burkina Faso et explique la stratégie adoptée par le gouvernement pour le secteur.

La loi N° 012-2001/AN du 04 juillet 2001 portant autorisation de privatisation de la SONABEL a été votée le 04 juillet 2001 par l'Assemblée Nationale ; le processus de privatisation est donc engagé.

En avril 2010, la SONABEL a été retirée de la liste des sociétés à privatiser.

Dans ce présent chapitre, il ne s'agit pas pour nous de présenter l'institution de façon détaillée, mais plutôt d'aborder les aspects essentiels tels que son cadre historique et juridique, ses missions et sa structure organisationnelle.

4.1. Cadre juridique

Le cadre juridique fait lieu d'une prospection sur la personnalité juridique, l'organisation géographique et les moyens logiques de la SONABEL.

4.1.1. La personnalité juridique

La SONABEL est une société d'Etat régie par la loi n°25/99/AN du 16 novembre 1999 au capital de quarante-six milliard (46 000 000 000) de Francs CFA. Elle est inscrite au Registre du Commerce et du Crédit Immobilier sous le numéro BF OUA 2009 M 2527 et identifiable fiscalement sous le numéro identifiant financier unique 00000499R.

Son siège se trouve à Ouagadougou au 55, Avenue de la nation :

- 01 BP 54 Ouagadougou 01 ;
- TEL : (00226) 50 -30-61-00/02/03/04 ;
- FAX : (00226) 50-31-03-40 ;
- Site Web: www.sonabel.bf.

L'instance de décision et de direction de la SONABEL est le conseil d'administration et la Direction Générale. Le conseil d'administration se réunit deux (02) fois par an, en session ordinaire. Il compte neuf (09) membres dont le Président, six (07) membres représentant l'Etat dont un observateur, un (01) membre représentant le personnel.

Les missions de commissariat aux comptes sont assurées actuellement par le cabinet ACECA INTERNATIONAL.

4.1.2. L'organisation géographique

Dans la politique d'électrification du territoire national, la SONABEL est présente dans toutes les régions avec plus d'une centaine de localités déjà électrifiées.

Dans le but d'atteindre ses objectifs de gestion que sont :

- la diminution de la lourdeur administrative ;
- la responsabilisation des chefs des unités administratives et techniques ;

- la délégation de pouvoirs aux chefs des unités administratives et techniques accompagnée de la mise en place de moyens de contrôle et de l'évaluation des résultats atteints ;
- l'amélioration des services à la clientèle, la SONABEL s'est décentralisée en cinq Directions régionales :
- la Direction Régionale du Centre (DRC) chef - lieu Ouagadougou ;
- la Direction Régionale de l'Ouest (DRO) chef - lieu Bobo - Dioulasso ;
- la Direction Régionale du Centre - Ouest (DRCO) dont le chef - lieu est Koudougou ;
- la Direction Régionale du Nord (DRN) avec chef - lieu Ouahigouya ;
- la Direction Régionale du Centre - Est (DRCE) chef - lieu Koupéla.

4.1.3. Les moyens logistiques

Les moyens logistiques dont dispose la SONABEL sont nombreux et sont divisés en deux catégories à savoir les moyens matériels et financiers.

4.1.3.1. Les moyens matériels

Pour bien mener ses activités de production, de transport et de distribution de l'énergie électrique, ainsi que pour assurer sa pérennité, la SONABEL dispose de moyens mobiliers et logistiques indispensables pour la réalisation de ses objectifs commerciaux, économiques, politiques et sociaux. Ainsi, elle a un important parc auto, des biens meubles et immeubles, des magasins de stockage de pièces de rechange, des matériels de construction des réseaux, et matériel et outillages de sécurité conforment aux normes.

4.1.3.2. Les moyens financiers

L'acquisition de ces moyens logistiques pour la réalisation de ses projets à courts, moyens et longs termes demandent les fonds importants dont la SONABEL ne peut à elle seule fournir. C'est pour cette raison qu'en plus de ses fonds propres, différents investisseurs étrangers participent à des multiples réalisations qu'elle entreprend. De plus, l'Etat burkinabé contracte des prêts et bénéficie de dons qu'il rétrocède à la SONABEL sous la forme de prêts. La

société contracte elle-même des emprunts directs et reçoit des subventions auprès des institutions financières régionales et internationales ci-après:

- KFW : Kreditanstalt Für Wiederaufbau, (Allemagne) ;
- AFD : Agence Française pour le Développement (France) ;
- FED : Fond Européen pour le Développement (Union Européenne) ;
- BEI : Banque Européenne d'Investissement (Union Européenne) ;
- DANIDA : Danish International Développement Agency (Fonds Danois) ;
- BOAD : Banque Ouest Africaine de Développement (UEMOA).

Pour bien mener ses activités la SONABEL dispose dans toutes les localités du pays des comptes dans les institutions financières du BURKINA : BICIA B, UBA, SGBB, ECOBANK, BCB, BOA, etc.

La disponibilité de ces moyens matériels et financiers, permet à la SONABEL d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

4.2. Les missions et les activités de la SONABEL

Afin d'atteindre un taux d'électrification de 60% en 2015, la SONABEL s'est dotée de missions et activités pour y parvenir.

4.2.1. Les missions

Comme toute entreprise commerciale, la SONABEL a pour mission première de produire, d'importer, de transporter et de distribuer l'énergie électrique au Burkina Faso. Pour atteindre ses objectifs marketing de satisfaire son aimable clientèle elle met tout en œuvre pour :

- fournir l'électricité en quantité suffisante et en qualité satisfaisante;
- participer au mieux au processus de développement économique et industriel ;
- promouvoir de l'emploi à la jeunesse émergeante ;
- maintenir sa pérennité et celle de milliers de familles vivant des revenus reçus ;
- renforcer davantage la culture d'entreprise et les relations entre ses agents ;

- mobiliser toutes les ressources nécessaires à son bon fonctionnement.

4.2.2. Les activités de la SONABEL

La SONABEL dénombre plusieurs activités liées aux missions et aux objectifs qu'elle s'est fixé lors de sa création.

4.2.2.1. La production de l'énergie

Le produit commercialisé par la société est de sources diverses : la production thermique, hydraulique et l'énergie importée.

La société dispose de vingt-huit (28) centrales thermiques d'une puissance installée de 206,3 MW durant l'année 2011 représentants 68% des besoins. Les moyens utilisés pour la production de l'énergie thermique subissent la flambée du coût du baril du pétrole brut entraînant du même coup la hausse du prix du KWh.

La production hydraulique est assurée par 4 centrales hydroélectriques de puissance installée de 35,9 MW représentant dix-huit pour cent (18%) des besoins.

La puissance totale produite par la société est de 530,27 GWh

La société fait recours à l'énergie étrangère pour pouvoir couvrir un temps soit peut la demande perpétuelle en croissance. Elle a importé en 2011, 495,23 GWh

4.2.2.2. Le transport et la distribution de l'énergie

Le transport et la distribution de l'énergie de la SONABEL sont assurés par les lignes suivantes :

- La ligne d'interconnexion Côte d'Ivoire-Burkina de 225 kV et ses postes associés ;
- la ligne de transport Kompienga-Ouagadougou de 132 kV et ses postes associés ;
- la ligne de transport Bagré-Tenkodogo-Ouagadougou de 132 kV et ses postes associés ;

- les lignes de transport interurbaines de 90 kV et ses postes associés ;
- Les lignes de distribution Moyenne Tension (MT) de 33 kV, 20 kV et 15 kV et ses postes associés ;
- Les lignes de distribution Basse Tension (BT) 380/220 Volts.

4.3. Structure administrative

La Société Nationale d'Electricité du Burkina est placée sous la triple tutelle du Ministère des mines, des carrières et de l'énergie (tutelle technique et administrative) ; du Ministère du commerce, de la promotion de l'entreprise et de l'artisanat (tutelle de gestion) ; du Ministère de l'économie et des finances (tutelle financière). Cette organisation prend en compte les préoccupations actuelles de la société qui sont : améliorer la performance et l'efficacité de sa gestion et faire face aux enjeux de la nouvelle réglementation du secteur de l'énergie.

La structure organisationnelle actuelle (annexe n°1) de la SONABEL se décline à travers les différents niveaux hiérarchiques suivants:

- le Conseil d'Administration ;
- la Direction Générale ;
- les Directions Centrales ;
- les Départements et Directions Régionales;
- les services ;
- les divisions ;
- les sections.

4.3.1. Le conseil d'administration (C.A.)

Le Conseil d'Administration est l'organe suprême qui suit immédiatement les organes de tutelle. Son président est nommé par décret adopté en conseil des ministres. Il est composé de neuf (9) membres dont huit (8) représentants de l'Etat et un (1) représentant des travailleurs. Ses membres se réunissent deux fois au moins par an en séance ordinaire.

Le rôle principal du conseil est la prise de décisions pour une meilleure gestion de la société. Ces décisions vont dans l'ordre de ses prérogatives:

- l'analyse et l'approbation des budgets ;
- la définition des politiques à moyen et à long terme de la société;
- l'analyse des rapports du commissaire aux comptes ;
- la précision des stratégies et des plans d'actions ;
- l'approbation des états financiers annuels et leur présentation à l'Assemblée Générale des sociétés d'Etat.

4.3.2. La direction générale (D.G.)

La SONABEL est dirigée par un Directeur Général nommé par décret pris en conseil des ministres.

La Direction Générale exerce sa mission de gestion de la SONABEL en conformité avec les dispositions de l'Article 18 du Décret N°97-599/PRES/PM/MEM/MCIA du 31/12/97, portant approbation des Statuts de la Société Nationale d'Electricité du Burkina (SONABEL).

La Direction Générale de la SONABEL est composée de conseillers techniques, d'une assistante de direction, des directeurs centraux et des chefs de départements rattachés.

4.3.2.1. La Direction des Etudes, de la Planification et de l'Equipement (D.E.P.E.)

La D.E.P.E. regroupe en son sein le département planification et études, le département équipement et celui des techniques d'exploitation.

Elle a pour mission de :

- proposer à la direction générale le plan stratégique et le plan d'équipement de la SONABEL ;
- réaliser les études économiques, financières et environnementales en rapport avec les schémas directeurs et les projets d'investissements de la société,

- concevoir et faire le suivi des projets d'investissements électromécaniques ;
- maintenir à jour les bases de données et fournir les statistiques nécessaires sur les activités de la SONABEL dans les domaines de la production, du transport, de la distribution et de la gestion clientèle;
- fournir l'expertise et le support technique pour l'élaboration des normes, des standards et méthodes de travail dans l'optique d'une utilisation optimale des ressources humaines, financières et matérielles.

4.3.2.2. La Direction de la Production et du Transport (D.P.T.)

La D.P.T. regroupe en son sein le département production hydroélectrique, le département production thermique, le département contrôles électriques et télécommunications et celui du transport et des mouvements d'énergie.

Elle a pour mission de :

- produire l'électricité à moindre coût, avec le niveau de qualité attendu, tout en assurant la surveillance et l'entretien du réseau dans une optique de continuité du service et de durée de vie optimale des ouvrages ;
- assurer les mouvements d'énergie sur le réseau de transport de l'électricité à moindre coût ;
- assurer la maintenance et le suivi technique des installations de production.

4.3.2.3. La Direction de la Distribution (D.D.)

La D.D. regroupe quatre départements, à savoir le département commercial, le département recouvrement, le département des techniques de distribution et la direction régionale du centre.

Elle a pour missions:

- d'élaborer la politique, les directives et les pratiques commerciales de la société ;

- de concevoir la stratégie de développement des ventes d'électricité, les campagnes publicitaires et les actions promotionnelles de la société ;
- d'assurer à la clientèle de la SONABEL des services répondant à ses attentes et en mesurer le taux de satisfaction.

4.3.2.4. La Direction des Centres Extérieurs (D.C.E.)

La D.C.E. regroupe quatre (4) directions régionales que sont :

- la Direction Régionale de l'Ouest (DRO) dont le siège est à Bobo Dioulasso ;
- la Direction Régionale du Centre Est (DRCE) dont le siège est à Koupela ;
- la Direction Régionale du Nord (DRN) dont le siège est à Ouahigouya ;
- la Direction Régionale du Centre Ouest (DRCO) dont le siège est à Koudougou.

Elle a pour missions de :

- fournir aux clients de sa zone géographique une alimentation électrique fiable et continue ainsi que des services qui répondent à leurs besoins au moindre coût ;
- assurer le recouvrement des revenus liés aux ventes d'électricité et aux produits divers de sa zone géographique ;
- assurer la représentation et la coordination des activités de la SONABEL de sa zone géographique dans une perspective de partenariat économique.

4.3.2.5. La Direction des Ressources Humaines (D.R.H.)

Cette direction doit veiller à l'harmonie au sein du personnel en s'appliquant à une meilleure intégration des travailleurs. Elle regroupe en son sein le département planification et développement des ressources humaines, le département administration du personnel, le département formation et perfectionnement.

Elle a pour missions de :

- proposer à la Direction Générale l'ensemble des stratégies, politiques, directives et programmes de gestion des ressources humaines et d'organisation et de s'assurer de leur application ;
- conseiller la Direction Générale dans les prises de décision en matière de gestion des ressources humaines et d'organisation ;
- fournir à l'ensemble de la société des services relatifs à la gestion des ressources humaines et à l'organisation ;
- fournir l'expertise et le support pour l'élaboration de solutions aux problèmes de santé et de conditions de travail.

4.3.2.6. La Direction Financière et Comptable (D.F.C.)

La Direction Financière et Comptable a pour missions :

- de proposer à la Direction Générale l'ensemble des politiques financières et comptables et de s'assurer de leur application ;
- de fournir les données financières et comptables fiables en temps opportun ;
- de proposer à la direction générale la charte de délégation des pouvoirs administratifs et financiers, les procédures administratives en découlant et en assurer l'application ;
- de proposer à la Direction Générale les normes de contrôle interne, s'assurer de la cohérence des mesures en vigueur et de leur respect dans le cadre de ses services ;
- de proposer les politiques et les directives en matière d'approvisionnement et fournir à moindre coût et de manière continue, les biens et services ainsi que les services de transit et de gestion des stocks ;
- de proposer à la Direction Générale les orientations stratégiques et technologiques de la société en matière d'informatique, d'assurer le développement et l'entretien des systèmes de nature administrative et d'exploiter un centre de traitement ;
- d'assurer la gestion des biens meubles et immeubles de la société.

La Direction Financière et Comptable comporte quatre (04) Départements et deux Services directement rattachés au Directeur Financier et Comptable:

- le Département Comptable et Financier ;
- le Département Approvisionnement ;
- le Département Budget et Contrôle de Gestion ;
- le Département Informatique ;
- le Service Fiscalité ;
- le Service Logistique et Patrimoine Immobilier.

Notre stage s'est effectué au Département Budget et Contrôle de Gestion (DBCG).

Le DBCG a pour missions :

- de proposer à la Direction Financière et Comptable une démarche et un échéancier d'élaboration des budgets des unités ;
- d'élaborer le budget de la société et en suivre l'exécution ;
- d'élaborer les procédures administratives, comptables et financières
- d'élaborer pour la Direction Financière et Comptable l'ensemble des tableaux de bord de la société ;
- d'exercer un contrôle des activités de gestion.

Le Département comprend deux services : le Service Contrôle de Gestion et le Service Budget qui a fait l'objet de notre passage en stage.

Le Service Budget a pour missions :

- d'obtenir les prévisions budgétaires des unités et les consolider dans un budget d'ensemble ;
- d'assurer le suivi du budget et proposer des actions correctrices, s'il y a lieu.

Conclusion :

Au terme de ce chapitre, nous avons pris connaissance de notre structure d'accueil à travers son cadre juridique, ses missions, ses activités et sa structure administrative. Les chapitres à

venir feront l'objet d'une étude sur les pratiques budgétaires opérées au sein de la SONABEL à savoir, l'élaboration, l'exécution et le suivi budgétaire.

CHAPITRE V : LA PRATIQUE DE LA GESTION BUDGETAIRE A LA SONABEL

Les prévisions budgétaires permettent d'anticiper sur les activités à réaliser pour une meilleure atteinte des performances économiques de l'entreprise. En effet, comme déjà cité, « gérer, c'est prévoir ».

Les prévisions visent à atteindre plusieurs objectifs qui sont, entre autres :

- éviter de naviguer à vue et donc connaître à l'avance la situation financière prévisible de l'entreprise, dans un avenir proche ;
- améliorer les performances ;
- percevoir les contre-performances de l'entreprise et y chercher des solutions idoines pour les redresser ;
- volontairement orienter le sens et la marche de ses affaires.

C'est dans cette optique que la SONABEL s'est dotée d'un système de prévision de ses activités et de ses budgets d'exploitation et d'investissement dont les procédures de mise en œuvre sont analysées dans ce chapitre.

5.1. Processus d'élaboration budgétaire

Pour l'entreprise, l'élaboration d'un budget consiste à chiffrer (en générale pour un an) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans laquelle elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de son activité disait SELMER. C'est pourquoi la SONABEL a mise en place un certain nombre de procédures afin de pour pouvoir élaborer son budget.

5.1.1. Procédure d'élaboration du programme d'activités

Le programme d'activités est élaboré en deux phases qui sont :

- analyse de l'état d'exécution du programme d'activités de l'année N (2012) ;
- formulation du programme d'activités synthèse.

5.1.1.1. Le programme d'activité détaillé

A ce niveau, les responsables budgétaires font une revue des activités passées ainsi que les résultats atteints. Ils font ressortir les points faibles à corriger et les points forts à maintenir ou même à améliore et d'envisager les perspectives. Les préalables relatifs à l'organisation, au changement de méthodes et techniques de travail et de moyens à mettre en œuvre doivent être intégrés. (Cf tableau n°2)

Tableau n°2 : état d'exécution du programme d'activités année N

Unité / Département	Objectifs et actions programmés	Actions réalisées (quantités, coûts)	Niveau d'exécution	Difficultés rencontrées et solutions envisagées
(U) …. / (D) ….	**1. (Objectif 1)**			
	- Action 1			
	- Action 2			
	- Etc.…			
	2. (Objectif 2)			
	- Action 1			
	- Action 2			
	- Etc.…			

Source : note d'orientation budgétaire 2012 de la SONABEL

5.1.1.2. Le programme d'activités de synthèse

L'élaboration de ce programme consiste à résumer dans le tableau ci-dessous le programme d'activités détaillé, une fois élaboré. Il est un récapitulatif des activités programmées de l'année N+1 et des activités en cours d'exécution de l'année N.

Tableau n°3: Programme d'activité année N+1

Unité / Département	Objectifs et actions programmés	Actions réalisées (quantités, coûts)	Niveau d'exécution	Difficultés rencontrées et solutions envisagées
(U) …. / (D) ….	**1. (Objectif 1)**			
	- Action 1			
	- Action 2			
	- Etc.…			
	2. (Objectif 2)			
	- Action 1			
	- Action 2			
	- Etc.…			

Source : note d'orientation budgétaire 2012 de la SONABEL

5.1.2. Procédure de prévision du budget d'exploitation

Au sein de la SONABEL, les prévisions budgétaires sont basées sur des objectifs budgétaires quantifiées, et du compte d'exploitation (charges et produits). Ces objectifs s'appuient sur l'analyse des données statistiques socio-économiques et techniques des activités réalisées par les unités, et également sur des objectifs de performance à atteindre sous forme d'engagements pris par les exploitants (nombre d'abonnés, extensions et branchements, énergie produite en kWh, énergie importée en kWh, énergie vendue en kWh).

Ainsi, les prévisions consistent à faire la collecte et le traitement des réalisations passées, déclinées en éléments constitutifs ou variables quantifiées, portant sur les quatre années antérieures (la quatrième étant l'année en cours ; données de janvier à août projetées à fin décembre). Ensuite, Il en est calculé et retenu des taux de croissance ou des ratios de tendances dont l'utilisation permet d'établir de façon réaliste les prévisions des données et lignes budgétaires annuelles de l'exercice suivant.

Le budget des produits d'exploitation est décomposé en :

- produits des ventes d'énergie ;
- produits des travaux remboursables ;

- redevances et location des compteurs ;
- primes fixes ;
- autres produits.

Concernant le volet budget des charges d'exploitation, il est décomposé en :

- charges liées au niveau d'activité ;
- charges indépendantes du niveau d'activité ;

Il faut savoir que la SONABEL a deux grandes catégories de clients, les particuliers et l'administration (l'Etat et ses démembrements). Ils se répartissent en trois catégories :

- Basse Tension (BT) simple tarif : Particuliers et administration ;
- Basse Tension Double Tarif (BT/DT) : Particuliers et administration ;
- Moyenne Tension (MT) : Particuliers et administration.

Tableau n°4 : typologie des clients de la SONABEL

CATEGORIE / CLIENTS	**DEFINITIONS**
BT SIMPLE TARIF PARTICULIERS ET ADMINISTRATION	
AGENTS SONABEL	Personnel de la SONABEL dont la facturation se fait en quatre « tranches » selon le niveau de consommation de ces derniers.
CONSOMMATION INTERNE	Consommation en énergie que la SONABEL utilise dans ses propres locaux.
TYPE A (UD PARTIC.MONOPHASE 1 à 3 A)	
TYPE B (UD PARTIC.MONOPHASE 5 à 30 A)	
TYPE C (UD PARTIC.TRIPHASE 10 à 30 A)	
BT/DT PARTICULIERS ET ADMINISTRATION	
TYPE D1: NON INDUSTRIEL	
TYPE D2: INDUSTRIEL	
MT PARTICULIERS ET ADMINISTRATION	
TYPE E1: NON INDUSTRIEL	
TYPE E2: INDUSTRIEL	
TYPE F (ECLAIRAGE PUBLIC°)	

Source : nous même

5.1.2.1. Le budget des produits d'exploitation

Le budget des produits d'exploitation est composé de :

- produits des ventes d'énergie ;
- primes fixes ;
- de produits de redevances et de locations des compteurs
- le produit de vente des travaux remboursables

a) Les produits des ventes d'énergie

Les produits de vente de l'électricité (kWh) sont déterminés par catégorie tarifaire suivant la formule : **VT = Q x PU**

Avec :

VT = produits des ventes en fcfa,

Q = quantité d'électricité vendue en kWh,

P.U = prix unitaire (Tarifs de vente en vigueur).

La quantité d'électricité vendue en kWh est auparavant déterminée suivant la formule :

Q = N x Cm

Avec : N = nombre d'abonnés prévisionnels, éclaté suivant les catégories tarifaires en vigueur,

Cm = consommation moyenne annuelle d'électricité par abonné de la catégorie tarifaire donnée.

Les prévisions des ventes d'énergie consistent donc pour chaque catégorie d'abonnés:

- à évaluer et fixer au préalable le nombre d'abonnés à obtenir pour l'année budgétaire de calcul ;
- à déterminer la quantité moyenne annuelle que chacun d'eux devra consommée ;

- à calculer la quantité totale à consommer, éclatée selon la structure tarifaire en vigueur ;
- à valoriser cette consommation par application des tarifs par tranche de consommation en vigueur.

b) Les primes fixes

Les primes fixes sont des montants payées par toutes les catégories de clients quelle que soit leur consommation mensuelle.

Pour les abonnés Basse Tension à tarif monôme, le nombre d'abonnés prévu de l'année N+1, est éclaté par code tarifaire. Les tarifs mensuels de primes fixes en vigueur dans la structure tarifaire sont utilisés, par simple multiplication, pour prévoir les recettes de primes fixes de l'année n+1. La prime fixe prévisionnelle des anciens abonnés est calculée sur les 12 mois de l'année tandis que celle des nouveaux abonnés attendus est faite sur 6 mois.

PF = N x Tf x12 ; avec N = nombre d'abonnés prévisionnel, Tf = tarif de primes fixes par abonné

Pour les abonnés de la basse tension à tarif horaire (BT/DT) et de la haute tension, les recettes de primes fixes sont calculées sur la base de la puissance moyenne souscrite par abonné, de leur nombre prévisionnel et des tarifs en vigueur. La prime fixe prévisionnelle des anciens abonnés est calculée sur les 12 mois de l'année tandis que celle des nouveaux abonnés attendus est faite sur 6 mois.

PF = N x PSm x Tf ; avec PSm = puissance souscrite moyenne annuelle prévisionnelle par abonné

c) Les produits de redevances (RD) et de locations des compteurs

Aussi bien pour les abonnés Basse Tension que pour ceux de la Haute Tension, les recettes de location des compteurs sont calculées sur la base des nombres d'abonnés (existant et prévisionnel) éclatés par code tarifaire et des tarifs mensuels de location des compteurs en

vigueur. La redevance prévisionnelle des anciens abonnés est calculée sur les 12 mois de l'année tandis que celle des nouveaux abonnés attendus est faite sur 6 mois.

RD = N x Tf x12 ; avec N = nombre d'abonnés, Tf = tarif de redevances &

Location de compteurs

d) Le produit de vente des travaux remboursables (TR)

Les produits de vente sur travaux remboursables sont déterminés par catégorie tarifaire sur la base de leur nombre prévisionnel de l'année N+1 et des tarifs de TR en vigueur:

Le nombre prévisionnel de TR à réaliser est auparavant déterminé suivant les tendances d'évolution des nombres de TR obtenus sur les 4 années antérieures.

Ainsi, les prévisions des ventes de TR consistent pour chaque catégorie de travaux remboursables:

- à évaluer et fixer au préalable le nombre de TR à obtenir pour l'année budgétaire de calcul ;

- à déterminer, si besoin, le prix moyen des travaux pour chacune des catégories de travaux remboursables ;

- à valoriser ces travaux prévisionnels par application du tarif en vigueur ou du prix moyen calculé et appliqué au nombre prévu.

TR = N x P.U

Avec :

TR = produits des ventes TR prévisionnelles en FCFA, éclatés par catégorie de travaux à réaliser,

N = nombre prévisionnel de TR à exécuter pour la catégorie donnée pour l'année N+1,

P.U = prix unitaire pour la catégorie de TR donnée (Tarifs de TR en vigueur ou tarif moyen prévisionnel).

5.1.2.2. La prévision des charges d'exploitation

Il s'agit des

- charges liées à l'énergie produite : combustibles, lubrifiants, eau pour les centrales ;
- charges de consommation de matériels de distribution stockés pour la réalisation des ventes sur T R ;
- des achats d'énergie électrique auprès des producteurs étrangers.

a) Prévision des charges liées à l'énergie produite

Il s'agit des charges de consommation du DDO, du fuel-oil (FO), de l'huile moteur des groupes et d'eau des centrales.

En tenant compte des prévisions de ventes de kWh, des conditions d'exploitation qui donnent le taux de rendement tant en production qu'en distribution, on dégage le niveau global annuel de la production d'énergie.

Après la détermination de l'énergie à produire, les quantités de combustibles, huiles et eau nécessaires (DDO, FO, huiles et eau) sont obtenues en appliquant les consommations spécifiques et les densités à la quantité d'énergie à produire. Les charges proportionnelles de production sont estimées en valorisant lesdites quantités à partir des prix en vigueur.

Pour ce faire, l'exploitant responsable budgétaire doit:

- déterminer l'énergie à produire par la centrale thermique sur la base de l'énergie vendue prévisionnelle par les formules :

EP = EV / (Rr * Rp) ou EP = EL / Rp

Avec :

EP : l'énergie à produite par la centrale ;

EV : l'énergie électrique vendue aux clients ;

Rr : le rendement du réseau (rapport Energie vendue sur Energie livrée au Réseau par la centrale) ;

Rp : le rendement des groupes (rapport énergie livrée au réseau par la centrale sur l'énergie produite en centrale);

EL : l'énergie livrée au réseau de distribution ; **EL = EV / Rr**

- déterminer les consommations spécifiques de la centrale des combustibles (DDO, Fuel), des huiles et de l'eau ;
- déterminer les densités des combustibles et des huiles ;
- calculer les quantités de combustibles, d'huiles et eau nécessaires en appliquant les consommations spécifiques et les densités à l'énergie produite par la formule :

Q = EP * Cs /D

Avec : Cs = consommation spécifique de la matière (g/kWh pour les combustibles et les huiles, m3/10 000 kWh pour l'eau)

D = densité (kg par litre)

Q = quantité consommée (combustibles et huiles en litre, eau en m3)

- calculer les charges de combustibles, d'huiles et eau en valorisant lesdites quantités à partir des prix en vigueur par la formule :

V = Q * C

Avec V = la consommation en FCFA des combustibles, huiles ou eau

C = coût unitaire de la matière en FCFA (du litre ou du m3)

b) Charges de consommation de matériels de distribution stockés pour la réalisation des ventes sur T R

Les charges liées aux matériels de distribution sorties des stocks et utilisés dans le cadre des branchements, des extensions électriques et des travaux divers pour le compte des clients sont déterminées à partir des recettes sur travaux remboursables selon la méthode suivante :

- détermination de valeurs du ratio annuel « Charges de consommations de matériels/Montant des produits de T R » pendant 4 ans et d'un ratio moyen sur cette période, éventuellement corrigé, à utiliser pour l'exercice suivant;

- détermination des charges liées en appliquant ce ratio moyen retenu sur le montant des branchements, des extensions et des travaux divers précédemment prévus pour l'exercice budgétaire N+1.

$$Mt = r * Vtr$$

Avec Mt = montant prévisionnel des charges de consommation de matériels de distribution de l'année N+1 ;

r = ratio moyen annuel prévisionnel ;

Vtr = valeur totale prévisionnelle des TR

c) Prévision des charges d'achats d'énergie électrique auprès des producteurs étrangers

Compte tenu des prévisions de ventes de kWh et connaissant les conditions d'exploitation en terme de taux de rendement tant en transport qu'en distribution, on dégage le niveau global annuel des achats d'énergie en quantité par division de l'énergie vendue prévisionnelle au rendement des réseaux de transport et de distribution.

Ce niveau global annuel des achats d'énergie en quantité est ensuite valorisé avec les tarifs d'achat en vigueur.

Pour ce faire, l'exploitant responsable budgétaire, connaissant l'énergie vendue prévisionnelle, doit déterminer les rendements de réseau prévisionnel de transport et de distribution puis calculer l'énergie achetée ou importée en quantité par la formule :

$$EA = EV/(Rd \times Rt) \quad \text{ou} \quad EA = EL/Rt$$

Avec : EA : l'énergie achetée ou importée en kWh ;

EV : l'énergie électrique vendue aux clients en kWh ;

Rd : le rendement du réseau de distribution (rapport énergie vendue sur énergie livrée au réseau de distribution) ;

Rt : le rendement du réseau de transport (rapport énergie livrée au réseau de distribution sur énergie achetée ou importée) ;

EL : l'énergie livrée au réseau de distribution (application de la formule : EL = EV/Rrd)

5.1.2.3. Les rubriques budgétaires des produits et charges prévues directement en francs

Les montants prévisionnels à affecter à ces postes n'étant pas liés au niveau d'activité de l'unité budgétaire, ni à première vue, à des éléments constitutifs quantifiables, leur évaluation ne peut que obéir:

- soit à la méthode des tendances des réalisations antérieures, appuyée de l'expérience des responsables opérationnels et des responsables chargés de l'élaboration du budget

- soit simplement au principe "d’objectif budgétaire à atteindre".

a) Les produits

Pour ne pas opérer de façon trop empirique la prévision des produits, la méthode de prévision applicable obéit au procédé de leur attachement à des paramètres quantifiables dont l’évolution peut avoir des effets sur les montants de réalisation desdites rubriques de produits. Ainsi, on établit entre les deux un lien de cause à effet défini par des ratios financiers qu’on applique à la valeur prévisionnelle des paramètres.

b) Les charges

Il s'agit d'une manière générale, de postes de charges dont le montant affecté n'est pas toujours liée au niveau d’activité (ventes et production), telles que les consommations de pièces de rechange des groupes et de matériel de distribution pour l’entretien des réseaux BT et HT, les frais de téléphone, les assurances, etc.

Les montants prévisionnels à affecter à ces postes n'étant pas liés au niveau d'activité de l’unité budgétaire, ni à première vue à des éléments constitutifs quantifiables, leur évaluation ne peut que obéir:

- soit à la méthode des tendances des réalisations antérieures, appuyée de l'expérience des responsables opérationnels et des responsables chargés de l'élaboration du budget

- soit simplement au principe "d’objectif budgétaire à atteindre" ou de "contraintes liés aux objectifs budgétaires",

- soit sur la base des besoins et de l'expérience des responsables opérationnels avec l'appui des responsables chargés de l'élaboration du budget.

5.1.3. La procédure de prévision du budget d'investissement

Au sein de la SONABEL, les prévisions de l'investissement obéit à un découpage de ceux-ci en grandes rubriques telles que suit :

Tableau n°5 : les différents types de crédits d'investissement

Crédits A - Travaux neufs	Y sont logés tous les travaux de construction de lignes électriques (sur financements propres), de bâtiments et des infrastructures - routes, ponts, barrages, etc., les acquisitions et installations des équipements de production, les installations d'eau et de téléphone…
Crédits B - Remplacements	Y sont logés tous les gros travaux d'entretien et de rénovation des éléments d'actif initialement acquis sur crédit A.
Crédits F - Matériels et Mobiliers	Y sont logés les acquisitions de matériels et mobiliers de bureau, de logement, de sécurité, les acquisitions de gros outillages de production et de distribution, etc.
Crédits G - Véhicules	Y sont logés les acquisitions d'automobiles et attelages, de motocyclettes, de bicyclettes, de matériels roulants fluviaux, de chariots élévateurs, etc.

Source : nous même, inspiré du manuel de procédure de l'élaboration du budget de la SONABEL (2012)

5.1.4. Les étapes du processus d'élaboration du budget de la SONABEL

A l'approche de la période de prévision budgétaire, le Directeur Général, sur proposition de la Direction Financière et Comptable (Département Budget et Contrôle de Gestion), adresse aux responsables budgétaires, une note budgétaire (circulaire) déclenchant le processus de prévision budgétaire.

Cette note indique les objectifs budgétaires généraux à atteindre, donne les directives à observer en matière de prévision budgétaire ainsi que les dispositions pratiques d'organisation

matérielle de l'activité de prévision. Ces dispositions pratiques organisationnelles font ressortir le calendrier d'élaboration du budget, le planning des enquêtes budgétaires ainsi que la constitution des équipes chargées de mener les enquêtes budgétaires.

Le calendrier d'élaboration du budget fait ressortir les différentes étapes du processus et leur plage de temps d'exécution. Les différentes étapes de l'élaboration du budget 2013 se décomposent comme suit (annexe n°2) :

- l'élaboration et la diffusion de la note budgétaire ;
- les enquêtes budgétaires ;
- les saisies des fiches projets du budget d'investissement dans le SIGEST (SIG) ;
- la consolidation des données des enquêtes budgétaires et l'élaboration des avant-projets de budget et de programme d'activités ;
- la mise à jour des données d'enquêtes budgétaires ;
- le déroulement des Débats budgétaires ;
- élaboration du projet du budget général ;
- la réunion du Conseil d'administration.

5.1.4.1. La note budgétaire

Rédigée par le contrôleur de gestion, la note budgétaire est diffusée le 02 juillet 2012 aux principaux destinataires suivants :

- Directeurs Centraux ;
- Directeurs Régionaux ;
- Conseillers Techniques ;
- chefs de département ;
- chefs d'unité.

Elle contient les grandes orientations de la direction générale ainsi que les consignes particulières à respecter par chacun des destinataires dans le processus d'élaboration du budget 2013

5.1.4.2. Les enquêtes budgétaires et saisies des fiches projets du budget d'investissement dans le SIGEST (SIG)

Les enquêtes budgétaires s'exécutent sous trois rubriques :

- le montage des avants projets de programme d'activités des unités ou centres budgétaires autonomes ;
- le montage des avants projets de budget d'exploitation des unités ou centres budgétaires autonomes ;
- la Confection des fiches projets du budget d'investissement et leurs saisies dans le SIGEST afin d'aboutir à l'élagage primaire des listes de projets d'investissement.

Le planning des enquêtes budgétaires donne l'ordre et les dates de passage des différents centres de coûts ou unités d'exploitation, devant les équipes d'enquêtes. (Annexe n°3).

Les équipes d'enquêtes budgétaires sont constituées :

- des agents d'appui-conseil du Département Budget et Contrôle de Gestion ;
- des directeurs régionaux (ou des chefs de département et de service pour la prévision du budget du siège) ;
- des chefs de service des centres rattachés ;
- des correspondants budgets ;
- des responsables budgétaires des unités concernées.

5.1.4.3. La mise à jour des données d'enquêtes budgétaires

Les enquêtes budgétaires permettent de récolter les informations jusqu'au mois de juillet de l'année N en cours, afin d'élaborer un avant-projet de budget qui est une consolidation des données d'enquêtes budgétaires. Avant le début des débats budgétaires qui se tiennent en Octobre, les responsables budgétaires actualisent leurs budgets par l'apport d'informations des mois d'Aout à Octobre N reçues. Il arrive aussi qu'au regard de nouvelles informations reçues des corrections soient entreprise afin d'élaborer un budget « réel ».

En conclusion les avants projets de budget d'exploitation et d'investissement et de programme d'activités sont modifiés en conformité avec les informations et les directives reçues.

5.1.4.4. Les débats budgétaires

L'avant-projet de budget est analysé et critiqué lors des débats budgétaires dont les principaux acteurs sont tous les directeurs et les départements. Ces derniers défendent leur budget devant un comité composé des directeurs centraux et du contrôleur de gestion qui, est un conseiller. L'objectif est l'obtention du projet de budget général réaliste et la sensibilisation des différents acteurs quant à l'atteinte des objectifs de manière efficiente.

5.1.4.5. Elaboration du projet de budget général

Sur la base du procès-verbal de réunions de débats budgétaires où sont contenues toutes les corrections de données prévisionnelles, les directives et recommandations du comité d'arbitrage, les premiers responsables du Département budget et Contrôle de Gestion:

- apportent les modifications nécessaires aux avants projets de budget d'exploitation et d'investissement ;
- consolident les deux catégories de budget en des budgets d'ensemble de la société et en un budget général ;
- rédigent la note de présentation du budget général qui est soumise à la validation du DG ;
- confectionnent les documents "projet de budget général" et "projet de programme d'activités", qui sont soumis à la validation du DG ;
- font le tirage et la reliure en nombre d'exemplaires requis pour la tenue du Conseil d' Administration.

5.1.4.6. La réunion du Conseil d'Administration

Sur la base du procès-verbal de réunion du Conseil d'Administration où sont contenues toutes les corrections de données prévisionnelles et les directives et recommandations, les premiers responsables du Département budget et Contrôle de Gestion:

- apportent les modifications nécessaires aux projets de budget d'exploitation et d'investissement et de programme d'activités ;
- confectionnent les documents "Budget général" et "Programme d'activités", qui sont soumis à la validation du DG ;
- font le tirage, la reliure en nombre requis d'exemplaires du budget général et programmes d'activité et la ventilation aux différents responsables budgétaires de la société.

5.2. Le suivi budgétaire

Notre stage s'étant déroulé au siège de la société, nous nous sommes familiarisés avec le suivi budgétaire opéré en son sein ; plus particulièrement celui des charges d'exploitation. Au niveau des unités ou centres de responsabilités budgétaires, le suivi du « Budget : Charges » est assuré par un agent commis à cette tâche et appelé agent de suivi budgétaire.

Dès l'ouverture de l'année budgétaire, cet agent procède à la création d'une fiche intitulée «Fiche de saisie des Charges ou fiche d'imputation budgétaire (annexe n°4).

Au jour le jour, cet agent collecte et saisie dans la fiche de saisie des charges, les données d'engagements ou de réalisations de charges d'exploitation.

Mais avant la saisie des données, les imputations comptables faites sur les documents supports d'engagement ou de réalisation de charges d'exploitation doivent être contrôlées et corrigées au besoin à l'aide du répertoire des comptes dénommé "Guide d'imputation budgétaire".

Les documents exploités dans la collecte de ces données sont :

- pour les engagements de dépenses : les bons d'achat, de commandes, les lettres de commande, les marchés ;

- pour les réalisations de dépenses : les pièces de dépenses.

Après les saisies de données l'agent de suivi budgétaire établit en fin de moi un état récapitulatif mensuel et, en fin d'année, un état récapitulatif annuel de suivi des charges d'exploitation.

L'état récapitulatif de suivi des charges d'exploitation fait ressortir, pour la période sous revue et en projection jusqu'à la fin de l'année, le montant des prévisions, celui des réalisations et les écarts prévisions / réalisations.

Les dépassements budgétaires significatifs doivent faire l'objet de demande de rallonge budgétaire ou de demande d'achats en hors programme soumise à l'approbation du soit du Directeur régionale, soit du Directeur Général par voie hiérarchique, avec l'avis du directeur Financier et comptable, en fonction des habilitations ci-après :

Seuils de dépassement budgétaire autorisés :

- taux de 0 à 5% pour les chefs de section centre,
- taux de 0 à 15% pour les DR dans les dépenses d'exploitation,
- taux de 0 à 5% pour les DR dans les dépenses d'investissement,
- taux au-delà des habilitations du DR, sur accord du DG ou du Conseil d'Administration.

Conclusion

La présentation des pratiques budgétaires de la SONABEL, montre que le budget est l'affaire de toute la Direction comptable et financière. Le processus budgétaire démarre dans le mois de juillet et suit son cours jusqu'à la mi-décembre, avec la décision budgétaire du CA. Chaque responsable de directions, services et départements doit tenir compte des objectifs fixés par la DG dans l'élaboration de son budget. En cas d'écarts, des mesures d'ajustement sont prises pour pallier à toute éventualité.

Toutefois, l'analyse des processus d'élaboration et de suivi contrôle budgétaire, du remaniement budgétaire et du dépouillement du questionnaire ont fait ressortir certaines anomalies qui pourraient être préjudiciables au processus budgétaire de la SONABEL. Le chapitre suivant nous fera part de ces anomalies appuyé par de fortes recommandations.

CHAPITRE VI : diagnostic de la gestion budgétaire et recommandation

Le diagnostic, fruit des observations effectuées sur le processus budgétaire, consiste à identifier, d'une part, les points forts du système budgétaire et, d'autre part à examiner les failles en vue d'apporter des recommandations.

Pour ce faire, notre diagnostic porte d'abord sur la phase d'élaboration, puis sur les phases de suivi et de contrôle budgétaire étant donné que ces dernières phases utilisent les mêmes supports.

6.1. Présentation des résultats du diagnostic

L'échantillon est composé de Directeur, chef de division et d'agent. Ces derniers interviendront sur la gestion budgétaire. L'échantillon est composé du Directeur financier et comptable, du chef de service budget, du contrôleur de gestion, de trois agents de la section « suivi budgétaire », des responsables du service approvisionnement, comptabilité analytique, audit interne et formation et perfectionnement.

Grâce aux outils énumérés dans le modèle d'analyse (Cf chapitre 3) nous sommes parvenus à recueillir des informations sur les pratiques budgétaires utilisées au sein de la SONABEL.

6.1.1. Elaboration du budget

Seuls les répondants intervenant ou pas dans l'élaboration du budget ont répondu :

- directeur comptable et financier ;
- chef service audit ;
- contrôleur de gestion ;
- chef du service budget ;
- agents de la section « suivi du budget ».

Tableau n°6 : répartition des enquêtes sur l'élaboration budgétaire

Elaboration du budget	**Réponse**	**Pourcentage (%)**	**Commentaires**
Manuel de procédure	Présence d'un manuel de procédure	80	Seul 20% des personnes interviewers n'ont pas connaissance de l'existence du manuel de procédure
Dates des enquêtes budgétaires	Conforme au calendrier établi par le contrôleur de gestion	50	La moitié de l'échantillon répondent que les enquêtes respectent le planning établi
Qualité des données des enquêtes budgétaires	actualisées	40	Pour 60 % de l'échantillon les données ne sont pas toutes actualisées lors des enquêtes
Méthodes et calcul utilisées lors l'élaboration d'un budget	-je ne sais pas	20	20% de l'échantillon ignore les méthodes de calculs utilisés lors de l'élaboration d'un budget

Source : nous même

6.1.2. Exécution et contrôle du budget

Seuls les répondants intervenant dans l'élaboration du budget ont répondu :

- chef du service budget ;
- contrôleur de gestion ;
- responsable de la comptabilité analytique ;
- chef du service audit ;
- agents de la section « suivi du budget ».

Tableau n°7: répartition des enquêtes sur contrôle budgétaire

Exécution & contrôle budgétaire	**Réponse**	**Pourcentage (%)**	**commentaires**
Comment sont exécutés les différents budgets ?	-en fonction des objectifs annuels que s'est fixé la Direction Générale alliés aux besoins des autres directions -ne sait pas	80 20	20% de l'échantillon ignore l'exécution des différents budgets.
Le suivi budgétaire est-il fait au jour le jour ?	-Oui -Non	50 50	Les avis sont partagés mais néanmoins il faut retenir que la moitié pense que le suivi n'est pas fait tous les jours.
Sanctions entreprises lors d'une mauvaise gestion du budget ?	Non	100	Il n'existe pour le moment aucune sanction liée à une mauvaise gestion du budget

Source : nous même

6.2. Analyse des résultats

A l'analyse des commentaires, il en ressort que :

- le manuel de procédure n'est pas connu de tous ;
- les enquêtes budgétaires ne sont pas établi selon le calendrier prévu et que les données qui en ressortent ne sont pas tout le temps actualisées ;
- les méthodes de calcul lors de l'élaboration d'un budget ne sont pas connues de tous ;
- le suivi budgétaire n'est pas effectué au jour le jour et n'existe pas de système de sanctions prévues lors d'une mauvaise gestion d'un budget.

6.2.1. L'élaboration du budget

L'élaboration du budget à la SONABEL relève de la direction comptable et financière. Les spécialistes en matière de gestion budgétaire se révèlent être le Directeur comptable et financier, le chef du service budget, le contrôleur de gestion et le responsable de la comptabilité analytique. Le manuel de procédure lié aux pratiques budgétaires fut élaboré par le chef de service budget mais, celui-ci n'est pas disponible dans les autres directions.

Son existence est peu connue, même au niveau de certaines sections rattachées à la direction financière (20%). Cela explique que dans l'échantillon étudié, le pourcentage attribué aux personnes ignorant la méthode de calcul employée lors de l'élaboration d'un budget soit également de 20%. La participation active à l'élaboration du budget est donc limitée aux Directeurs, chefs de service et certains chefs de division.

Des enquêtes budgétaires sont effectuées afin de recueillir les besoins des différentes directions du siège mais également régionales. Elles se font selon un calendrier dont le programme se trouve dans la lettre d'orientation. Le respect de ce programme devrait amener à l'élaboration provisoire d'un budget mais le diagnostic né de l'observation sur le terrain atteste que le programme n'est pas toujours suivi. L'une des causes majeures est la

disponibilité du détenteur des informations liées au budget ; les rendez-vous avec les responsables chargés des enquêtes sont souvent reportés à une date ultérieure.

Afin de pouvoir débattre sur l'ajustement du budget et d'en ressortir une proposition de budget définitif il est primordiale que les programmes des enquêtes soient respectés.

6.2.2. Exécution et contrôle budgétaire

Hormis les spécialistes en matière de gestion budgétaire cités dans la section précédente, les autres personnes interrogées sur comment sont exécutés les différents budgets, ont répondu « je ne sais pas ». Cela traduit un manque de connaissance en gestion budgétaire et cela s'explique par l'affectation d'agents qui n'ont pas ce profil universitaire dans un département comptable et financier.

Selon le contrôleur de gestion de la SONABEL, « le budget est exécuté selon les besoins propres de chaque direction mais doit aussi suivre les consignes énumérées dans la lettre d'orientation. Le suivi du budget doit être effectué de manière journalière afin d'éviter tout dépassement budgétaire».

Le diagnostic révèle un avis assez partagé sur ce sujet. La moitié de l'échantillon étudié pense que c'est le cas, sans doute parce que dans le manuel de procédure il est inscrit que le suivi doit être fait de façon journalier. Il en demeure pas moins que de manière concrète sur le suivi ne s'effectue que mensuellement. Le manque de logistique informatique en est la cause car le suivi est opéré qu'au niveau du siège. Il n'existe pas de réseau intranet entre les différentes filiales où les informations nécessaires au suivi seraient déversées et utilisée à temps réel.

La conséquence d'un suivi non journalier est la présence de dépassements budgétaires toujours observable au niveau de la SONABEL. Les rallonges budgétaires sont toujours accordées et le manque de sanctions ne favorise pas un meilleur suivi du budget.

6.3. Les points forts du système budgétaire

➢ Au niveau de l'élaboration

- L'existence d'un manuel de procédure concernant l'élaboration et le suivi budgétaire au service budget permet aux agents de ce dernier à maîtriser les pratiques effectuées dans la société.
- La note d'orientation claire et concise permet aux destinataires d'élaborer un budget conforme aux exigences et aux contraintes de la SONABEL.
- Le chronogramme des enquêtes budgétaires est respecté selon le planning établi et cela permet de récolter les données à temps afin de pouvoir les consolider.
- La prise en compte des besoins réels des départements lors des enquêtes par les responsables budgétaires est une source de motivation pour les employés.
- La méthode utilisée dans le classeur Excel de la fiche d'enquête budgétaire est celle des moindres carrées qui est assez fiable et utile comme technique.
- Les responsables budgétaires font des relances auprès de chaque département afin d'avoir toujours des données actualisées ; de plus ils ont un rôle de conseil et offrent de leur disponibilité pour toutes inquiétudes concernant l'élaboration du budget.

➢ Au niveau du suivi et du contrôle budgétaire

Le suivi budgétaire s'effectue sur des classeurs Excel. Un système d'alerte y est incorporé et interpelle l'agent responsable du suivi budgétaire lorsqu'il y a un dépassement. Pour y remédier, une demande de rallonge budgétaire (objet naissant d'une activité ordinaire et budgétisé de façon pessimiste) ou d'un crédit hors programme (objet naissant d'une hors activité ordinaire et non budgétisé) peut être accordée en moins de 72 heures. Les écritures journalières passées par ce dernier permettent d'avoir à tout instant des données actualisées dont les utilisateurs s'appuieront pour la prise de décision.

6.4. Les points faibles du système budgétaire

Le manuel utilisé pour la confection du budget élaboré par les responsables du service budget n'est pas disponible au niveau des autres départements. Au sein même du service budget certains agents n'ont pas connaissance des pratiques budgétaires mises en place et ne sont que de simples exécutants de tâches redondantes. Il est difficile pour les autres employés des autres départements d'avoir des conseils sur les pratiques budgétaires s'ils ne s'adressent pas directement aux au premier responsable du département budget et contrôle de gestion.

De même, le guide d'imputation budgétaire n'est pas disponible au niveau de tous les autres départements et services. De ce fait les agents y travaillant ont souvent du mal à élaborer leur budget, ne connaissant pas les différentes charges imputables.

Lorsqu'on regarde le budget de 2011 et de 2012 on se rend compte que certaines données de charge ont été reportées sans aucune rectification, pourtant, les réalités sur le terrain avaient fait état du montant réel de ces dites charges. Ainsi on se retrouve avec des exigences budgétaires irréalisables et des unités qui sont toujours en dépassement. De ce fait elles subissent les charges réelles et sont amenés à demander des rallonges budgétaires mettant en cause leur qualification en matière de gestion.

Le suivi budgétaire permet d'avoir des données utiles pour la prise de décision. Toutefois si l'information a un certain retard, elle ne sert plus à rien. Les unités éloignées des sièges des Directions Régionales ont du mal à faire parvenir leurs informations au siège à temps. Ce qui soulève un problème d'informatisation et de logiciels car certaines agences n'ont pas internet.

On remarque l'absence d'un tableau de bord actif qui est un bon outil appliqué au contrôle budgétaire. Il en est de même d'un système de sanctions positives et négatives.

6.5. Les recommandations

Pour que tous les responsables de la SONABEL maîtrisent l'élabore du budget et la gestion budgétaire nous recommandons que le manuel de procédure et le guide d'imputation budgétaire soient diffusés au niveau de tous les départements et services de la société. De même des séances de sensibilisations sont à entreprendre quant à l'élaboration du budget et surtout à l'importance de sa gestion. Pour ce faire le service budget être doté de personnels qualifiés chargés d'inculquer à tous leurs agents les pratiques budgétaires mises en place par la société. Des plans de formation initiale et de perfection devront être définis de manière concertée avec la participation d'experts et des employés qui sont les principaux intéressés.

Les données de toutes les charges d'exploitation devront être mise à jour conformément avec les montants réels du terrain afin de pouvoir produire un budget réaliste. La non prise en compte de certaines charges actualisées démotivait les responsables à produire leur budget. En effet la prise en compte des données actualisées apporterait beaucoup d'enthousiasme aux personnels lors de l'élaboration de leur budget et de sa gestion. Cette remarque nous pousse à recommander également l'adoption d'un Budget Base Zéro (BBZ).

La responsabilité du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne de l'entreprise est très importante. Il est de plus en plus nécessaire, si l'on veut gagner le pari du développement de l'entreprise, d'avoir un contrôle de gestion efficace, prompt à apporter très rapidement les solutions correctives et les conseils adéquats.

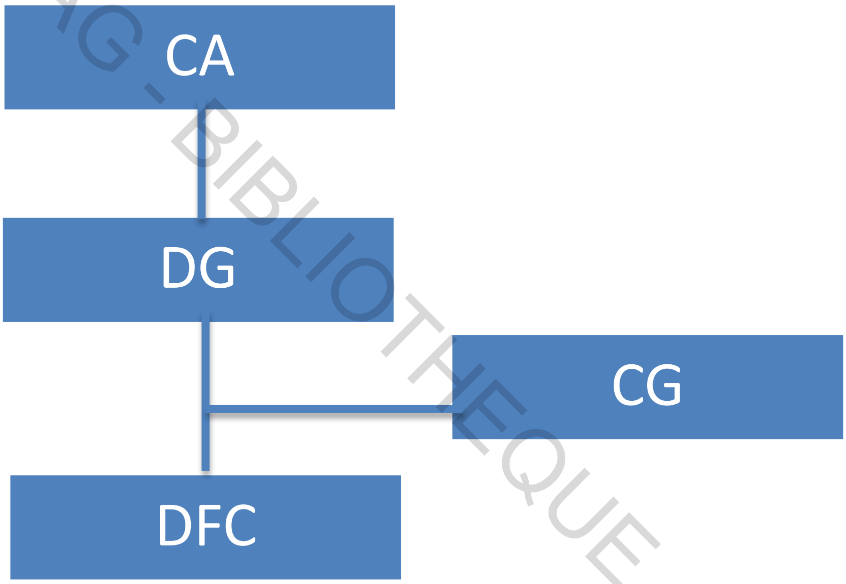
Aussi, nous proposons que le statut du contrôleur de gestion soit renforcé en le mettant, par exemple, sous l'autorité directe du Directeur général. Il disposera ainsi de tous les atouts nécessaires pour s'adresser à tous les centres de gestion de l'entreprise dans le cadre de ses relations fonctionnelles, sans intermédiaire hiérarchique d'où la limitation des retard de réception des informations en directions du contrôle de gestion.

Nous proposons que la SONABEL renforce son investissement en technologie informatique. Cela lui permettra de doter toutes ses agences de système d'internet ou d'intranet favorisant le recueil à temps les données depuis les Directions Régionales et le siège. La disponibilité des

informations à temps permettra alors d'analyser les écarts mensuels, d'organiser des réunions d'échange sur le suivi budgétaire et, d'opérer des corrections nécessaires. Enfin tout ceci ne pourrait se faire sans un tableau de bord pour assurer le bon pilotage de la gestion budgétaire.

Nous avions recommandé auparavant des sensibilisations à entreprendre tant à l'élaboration du budget et surtout à l'importance sa gestion. Cette recommandation doit être appuyée par un système de sanctions positives ou négatives dont l'objectif est d'amener tous les responsables à gérer leurs budgets de manière efficiente et à toujours viser l'excellence dans leurs travaux quotidiens.

Figure n°9 : proposition d'organigramme de la division contrôle de gestion



Source : nous même

Conclusion :

L'analyse de la gestion budgétaire de la SONABEL nous a montré des insuffisances tant au niveau de l'élaboration qu'au suivi et contrôle budgétaire.

Ces insuffisances traduisent le manque d'une bonne culture budgétaire qui, grâce aux recommandations permettra dans les années avenir d'avoir une meilleure pratique budgétaire.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE :

Cette seconde partie de notre étude a eu trait, dans un premier temps, à la présentation de notre structure d’accueil, c’est à dire son historique, ses missions, ses domaines d'activité, ses sources de financement et son fonctionnement.

Ensuite, nous avons expliqué l'exercice de la pratique de la gestion budgétaire au sein de la SONABEL.

Ainsi, nous avons pu mettre en exergue tout le processus de gestion budgétaire qui débute par l'élaboration des budgets pour se terminer au contrôle de ceux-ci en passant par le suivi budgétaire.

Ensuite, nous avons procède au diagnostic de la pratique budgétaire en cours. Ce qui nous a permis d'une part de montrer les points forts du système budgétaire et d'autre part de déceler les failles de ce système.

Ce diagnostic nous a conduits à faire des recommandations afin de pallier les points faibles du système budgétaire.

CONCLUSION GENERALE

Ce thème de mémoire qui fait l'objet de notre étude, nous a permis d'une part, d'examiner les différents concepts inhérents à la gestion budgétaire et d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein d'une société public de droit privé en l'occurrence la SONABEL.

Contrairement à d'autres processus, le processus budgétaire n'est pas normalisé. L'organisation de ses activités apparaît donc très liée à l'entreprise dans laquelle il est mis en œuvre. Sa culture, ses caractéristiques, et d'une certaine façon l'optimisation du processus budgétaire est fonction de cette adéquation. Pour autant, les bonnes pratiques dégagées constituent dans leur ensemble, une logique de cohésion du processus garantissant par ce fait une de ses valeurs fondamentales.

Le processus budgétaire apparaît en effet comme un processus organisé de communication dont un des buts est l'appréciation et l'appropriation réciproque des enjeux par les dirigeants et les responsables opérationnels. Il est donc le véhicule privilégié de la mise en œuvre et de la gestion opérationnelle et de la délégation dans les organisations.

La SONABEL est une grande société. Elle s'attèle à atteindre un bon niveau des pratiques budgétaires. Dans une entreprise le budget occupe une place très importante et sa mauvaise mise en place peut entrainer des conséquences graves pour l'entreprise. C'est pourquoi les grandes entreprises optent pour une culture budgétaire d'entreprise axée sur des méthodes de prévision de plus en plus fiable et un système de sanctions positives ou négatives.

A la SONABEL, les fondations en pratique budgétaire sont acceptables mais l'exécution sur le terrain présente encore des insuffisances. L'exécution et le contrôle budgétaire montrent de nombreuses défaillances dont les recommandations énumérées dans cette étude serviront à les palier.

Il appartient au contrôleur de gestion, en collaboration avec la Direction Générale de travailler à éliminer la routine et la bureaucratie qui guettent les pratiques budgétaires. Dans cette optique le benchmarking avec d'autres entreprises est un moyen puissant de réalignement du processus pour lui permettre de jouer pleinement son rôle.

ANNEXES

Annexe n°2 : Calendrier d'élaboration du budget de la SONABEL

ACTIVITES	ACTEURS	PERIODES	
		DEBUT	FIN
Diffusion de la note budgétaire et du canevas d'élaboration des programmes d'activités	DBCG	Entre le 01/07/2012 et le 07/07/2012	
Enquêtes budgétaires	DBCG et toutes les Directions	07/07/2012	02/09/2012
Saisies des fiches projets du budget d'investissement dans le SIGEST (SIG)	Toutes les Directions	01/08/2012	31/08/2012
Consolidation des données d'enquêtes budgétaires en avant-projet de budget d'exploitation	DBCG	10/09/2012	14/09/2012
Actualisation des données d'enquêtes budgétaires de l'avant-projet de budget d'exploitation	DBCG, Directions Régionales et départements	17/09/2012	30/09/2012
Débats budgétaires	Toutes les Directions et tous les départements	08/10/2012	20/10/2012
Elaboration du projet de budget général	DBCG	22/10/2012	03/11/2012
Reproduction et reliure du projet de budget	SLPI	05/11/2012	10/11/2012
Ventilation du projet de budget aux Administrateurs et aux directeurs centraux	AD / DG	14/11/2012	16/11/2012
Réunion du Conseil d'Administration	DG / CA	Entre le 28/11/2012 et le 06/12/2012	

Source : note d'orientation 2012 de la SONABEL

Annexe n°3 : Planning des enquêtes

DIRECTIONS	UNITES		DATES (PERIODES)	EQUIPES - CONSEILS
DIRECTION REGIONALE DU CENTRE (+ PRODUCTION THERMIQUE OUAGA)	Ouaga		17 au 20/08/12	Equipe n°1
	Services Product° Thermique Ouaga		21/08/8/12	
	Kaya - Korsimoro - Boussouma		22 et 23/08/12	
	Dori		24 et 25/08/12	
	Gorom		25 et 26/08/12	
	Pô- Dakola		27 et 28/08/12	
	Manga		30/08/12	
	Kombissiri		31/08/12	
	Ziniaré		01/09/12	
DIRECTION REGIONALE DE L'OUEST (+ SERVICES PRODUCTION THERMIQUE, HYDRAULIQUE ET TRANSPORT ET MOUVEMENT D'ENERGIE)	Bobo, Darsalamy, Péni, et Toussiana et Noumoudara		23 au 25/07/12	Equipe N° 2
	Niangoloko, Orodara, Banfora, Bérégadougou		26/07/12	
	Gaoua, Diébougou, Dano, Dissin et Houndé		2707/12	
	SPT-Bobo, STME-Bobo et Banfora, SPH-Tourni & Niofila		31/07/12 au 1/08/12	
DIECTION REGIONALE DU CENTRE - OUEST	Koudougou, Réo		15 au 17/07/12	Equipe N° 3
	Léo		18 et 19/07/12	
	Dédougou, Nouna		21 et 23/07/12	
	Poura, Boromo, et Fara		24 au 26/07/12	
DIECTION REGIONALE DU CENTRE -EST (+ SERVICES PRODUCTION HYDRAULIQUE, LIGNES ET POSTES)	Koupéla,et Zorgho		06 et 07/08/12	Equipe N° 4
	Pouytenga et Boulsa		08 et 09/08/12	
	Kompienga, Nadiagou et Pama		11 et 12/08/12	
	Fada et Diapaga		13 au 14/08/12	
	Bittou, Cinkansé et Bogandé		18 et 19/08/12	
	Tenkodogo, Garango		20 et 21/08/12	
	Bagré, Lignes et Postes Tenkodogo		21 au 23/08/12	
DIECTION REGIONALE DU NORD	Ouahigouya		11 et 12/08/12	Equipe N° 5
	Tougan et Toma		13 et 14/08/12	
	Djibo et Kongoussi		20 au 21/08/12	
DIRECTION GENERALE / SIEGE	DPT	D.C.E.T.	06/08/12	Equipe N°6:
		D.T.M.E.	07/08/12	
	DEPE	DTE	08/08/12	
		Sce Envirmt	09/08/12	
	DFC	S.L.P.I.	10/08/12	
		Dpt Cptable et Fin..	11/08/12	
		D.I.	11/08/12	
	DG	Dpt Comm. & Rel. Pub.	12/08/12	
		Dpt Juridique	13/08/12	
	DRH	DAP, DPDRH	14/08/12	

Source : note d'orientation 2012 de la SONABEL

<u>Annexe n°4</u> : fiche d'imputation budgétaire

SONABEL		FICHE D'IMPUTATION BUDGETAIRE				MOIS COMPTABLE
UNITE(CENTRE DE COUT)						………………………
……………………………………						
NOM ET REF. DU DOCUMENT D'EXECUTION BUDGETAIRE(1):………………………………………………………						
VENTILATION DE L'ENGAGEMENT / REALISATION BUDGETAIRE						
Imputation	**Code centre de coût bénéficiaire**	**Montant engagé / réalisé**	**Engagmts ou Réalisat° cumulés**	**Montant alloué**	**Solde disponible**	**Observations**
Total / engagement ou réalisation						
VISA & DATE		**SIGNATURE & DATE**				
Comptable budget	Chef sce budget	Chef centre de coût	Chef/Dpt Budg. ou DR			

<u>Source</u> : manuel de procédure consacré au suivi du budget

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010) : *Contrôle de gestion : Manuel et applications*, Edition DUNOD, Paris, 721 pages.

2. BERLAND Nicolas (2002), *le contrôle budgétaire*, édition la Découverte, Paris, 120 pages.

3. BOIX Daniel, FEMINIER Bernard (2004*), méthodologie complète en 67 fiches, manager d'équipe : tableau de bord facile*, 2ième édition, Edition d'Organisation, Paris, 274 pages.

4. BOUQUIN Henry (2006). *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, : Presses Universitaires de France, Paris 7e édition.

5. EKHOLM, B.-G., WALLIN, J. (2000). *Is the annual budget really dead*? The European Accounting Review.

6. FAYE EL Hadj (2006), *le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire*, 2ième édition, presse universitaire de Dakar, 253 pages.

7. GIGNON-MARCONNET, I. (2003). *Les rôles actuels de la gestion budgétaire en france : Une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature.Comptabilité-Contrôle-Audit* , Paris, 180 pages.

8. HOFSTEDE, G. (1967). *The game of budget control*. The Netherlands : Royal van Gorcum Ltd.

9. HUGUES Boisvert, *La comptabilité de management: Prise de décision et contrôle*, Edition ERPI, Paris, 541 pages.

10. HUTIN Hervé (2004), *Toute la finance*, 3ième édition, Edition Organisation, Paris, 952 pages.

11. KAPLAN S.Robert et NORTON P.David (2003), *le tableau de bord prospectif, Les éditions Organisation*, Paris, 311 pages.

12. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvons, CHIAPELLO Eve, MICHEL Daniel, SOLE Andreù, *Le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques*, édition DUNOD, Paris, 303 pages.

13. PIGE Benoît, LARDY Phillipe (2003), *reporting et contrôle budgétaire : les essentiels de la gestion,* editions EMS, 234 pages.

14. ROUACHE Michel et NAULLEAU Gérard (1998) : *le contrôle de gestion bancaire et financier* ; les Editions d'Organisation.

15. SAADA Toufik ; BURLAUD Alain ; SIMON Claude (2005) ; *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 3ième édition, Editions Vuibert, Paris, 201 pages.

16. SELMER Caroline (2003) : *Construire et defender son budget*; Editions DUNOD, Paris, 256 pages.

Sources internet :

17. Bunce & Al, (24 mars 2005) Les fonctions du contrôle de gestion, www.management.free.fr

18. Christophe Germain, (12 février 2007), L'architecture des systèmes de contrôle de gestion : une analyse du rapport entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance, http://www.management.free.fr/AFC/p17.pdf

19. Par Benoît (4 mars 2009), Chevauchez blog-pfm.imf.org/.../comptabilité-budgétaire-budgetary-accounting.htm

20. Eurodisney S.C.A., (14 janvier 2007) http://www.eurodisney.com/data/266.pdf.

21. Berland,(27juin2009)www1.worldbank.org/publicsector/.../Budgetdeperformance.pdf

22. OMS www.sprep.org/.../WP_9.6_Att.1_-_Consolidated_2013_WPB_Fre.pdf

23. www.univ-nancy2.fr 15/04/07.

Documents internes :

24. Lettre d'orientation budget 2013
25. Programme d'activité du budget 2013 de la SONABEL
26. Manuel de procédure d'élaboration et suivi du budget de la SONABEL
27. Rapport du budget 2011
28. Rapport du budget 2012